

Dr. Gheorghe Bănăţeanu

Sistemul Modern de Contabilitate

Sedcom Libris

DR. GHEORGHE BĂNĂȚEANU

SISTEMUL MODERN DE CONTABILITATE

Editura SEDCOM LIBRIS

IAȘI, 1993

ISBN 973-98187-8-1

®Toate drepturile rezervate editurii SEDCOM LIBRIS



CUPRINS

CUVÎNT ÎNAINTE	17
-----------------------	-----------

CAPITOLUL I

ACTUALITATEA, PERSPECTIVELE ȘI CONTRIBUȚIA EXPERIENȚEI TRECUTULUI PRIVIND PERFECTIONAREA SISTEMULUI DE CONTABILITATE	19
1.1. Bazele organizării noului sistem de contabilitate	19
1.1.1. Considerații generale	19
1.1.2. Principii de urmat în conducerea contabilității	23
1.1.3. Organizarea contabilității patrimoniului	24
1.2. Structura și caracteristicile sistemului informațional economic și locul informațiilor contabilității	26
1.3. Contabilitatea ca știință	30
1.4. Legitățile sistemului informațional contabil	35
1.5. Informația și contabilitatea	42

CAPITOLUL II

CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR DE CAPITAL	51
2.1. Conținutul și structura capitalului	51
2.2. Contabilitatea operațiunilor privind capitalurile proprii și a rezervelor	52
2.2.1. Contabilitatea operațiunilor privind constituirea capitalului	53
2.2.2. Contabilitatea operațiunilor privind creșterea capitalului	55
2.2.3. Contabilitatea operațiunilor privind micșorarea capitalului	57
2.2.4. Contabilitatea primelor legate de capital	58
2.2.5. Contabilitatea diferențelor prin reevaluare	60
2.2.6. Contabilitatea rezervelor	62
2.2.7. Contabilitatea rezultatului raportat	64
2.2.8. Contabilitatea întreprinzătorului particular	66
2.3. Contabilitatea fondurilor proprii	69

2.3.1. Evidența fondului de dezvoltare	69
2.3.2. Contabilitatea fondului de participare la profit	72
2.3.3. Contabilitatea altor fonduri	72
2.3.4. Contabilitatea repartizării la fondul de dezvoltare	74
2.3.5. Contabilitatea subvențiilor pentru investiții	75
2.4. Contabilitatea provizioanelor reglementate	77
2.5. Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli	78
2.6. Contabilitatea împrumuturilor și datoriilor asimilate	82
2.6.1. Contabilitatea împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni	82
2.6.2. Contabilitatea cheltuielilor bancare pe termen lung și mediu	85
2.6.3. Contabilitatea datoriilor legate de participații	88
2.6.4. Contabilitatea altor împrumuturi și datorii asimilate	90
2.6.5. Contabilitatea dobânzilor aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate	93
2.6.6. Contabilitatea primelor privind rambursarea obligațiunilor	95

CAPITOLUL III

CONTABILITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE	97
3.1. Contabilitatea imobilizărilor necorporale	97
3.1.1. Contabilitatea cheltuielilor de constituire	98
3.1.2. Contabilitatea cheltuielilor de cercetare și dezvoltare	99
3.1.3. Contabilitatea concesiunilor, brevetelor și a altor drepturi și valori asimilate	101
3.1.4. Contabilitatea fondului comercial	104
3.1.5. Contabilitatea altor imobilizări necorporale	106
3.2. Contabilitatea imobilizărilor corporale	108
3.2.1. Contabilitatea terenurilor	108
3.2.2. Contabilitatea mijloacelor fixe	111
3.2.2.1. Intrarea mijloacelor fixe	114
3.2.2.2. Ieșirea mijloacelor fixe	119
3.2.3. Contabilitatea imobilizărilor în curs	124
3.2.3.1. Contabilitatea imobilizărilor necorporale în curs	124
3.2.3.2. Contabilitatea imobilizărilor corporale în curs	126
3.3. Contabilitatea imobilizărilor financiare	129
3.4. Amortizarea și contabilitatea amortizării imobilizărilor necorporale și corporale	136
3.4.1. Definirea și rolul amortizării	136

3.4.2. Calcularea și înregistrarea în conturi a amortizării	139
3.4.2.1. Amortizarea imobilizărilor necorporale	139
3.4.2.2. Amortizarea imobilizărilor corporale	141
3.5. Contabilitatea provizioanelor privind deprecierea imobilizărilor	147

CAPITOLUL IV

CONTABILITATEA STOCURILOR ȘI A PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE	151
4.1. Componenta stocurilor	151
4.2. Evaluarea activelor circulante materiale	152
4.3. Organizarea și conducerea evidenței sintetice și analitice a valorilor circulante materiale	154
4.4. Contabilitatea stocurilor de materii prime și materiale	157
4.4.1. Contabilitatea materiilor prime și a materialelor consumabile	157
4.4.2. Contabilitatea diferențelor de preț la materii prime și materiale consumabile	158
4.4.3. Aplicații privind înregistrările în conturile de materiale în cazul inventarului permanent	159
4.4.4. Operațiunile contabile privind înregistrările în conturile de materiale în cazul aplicării inventarului intermitent	166
4.5. Contabilitatea obiectelor de inventar	169
4.5.1. Descriere generală	169
4.5.2. Descrierea funcțiunii și componenței conturilor din grupa 32 al planului general de conturi	170
4.5.3. Operațiuni contabile privind obiectele de inventar și baracamentele	172
4.6. Contabilitatea producției în curs de execuție	176
4.6.1. Funcțiunea și corespondența conturilor relativ la producția, lucrările și serviciile în curs de execuție	176
4.6.2. Operațiuni contabile, privind producția în curs de execuție	177
4.7. Contabilitatea produselor	178
4.7.1. Contabilitatea semifabricatelor	178
4.7.2. Contabilitatea produselor finite	179
4.7.3. Contabilitatea produselor reziduale	181
4.7.4. Contabilitatea diferențelor de preț la produse	182
4.8. Contabilitatea animalelor	183
4.9. Contabilitatea mărfurilor	189

4.10. Contabilitatea ambalajelor	191
4.11. Contabilitatea stocurilor aflate la terți	195
4.12. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs de execuție	196

CAPITOLUL V

CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR CU TERȚI	201
5.1. Considerații generale	201
5.2. Contabilitatea operațiunilor comerciale	202
5.2.1. Contabilitatea furnizorilor și a conturilor asimilate	202
5.2.1.1. Contul 401 „Furnizori”	202
5.2.1.2. Contul 403 „Efecte de plătit”	205
5.2.1.3. Contul 404 „Furnizori de imobilizări”	207
5.2.1.4. Contul 408 „Furnizori-facturi nefolosite”	209
5.2.1.5. Contul 409 „Furnizori-debitori”	210
5.2.2. Contabilitatea clienților și a conturilor asimilate	212
5.2.2.1. Contul 411 „Clienții”	213
5.2.2.2. Contul 413 „Efecte de primit ”	214
5.2.2.3. Contul 416 „Clienți incerti”	216
5.2.2.4. Contul 418 „Clienți-facturi de întocmit”	217
5.2.2.5. Contul 419 „Clienți-creditori”	218
5.3. Contabilitatea operațiunilor de personal și conturi asimilate	220
5.3.1. Contul 421 „Personal-renumeratii datorate ”	221
5.3.2. Contul 423 „Personal-ajutoare materiale datorate”	223
5.3.3. Contul 424 „Participarea personalului la profit ”	225
5.3.4. Contul 425 „Avansuri acordate personalului”	226
5.3.5. Contul 426 „Drepturi de personal neridicate ”	227
5.3.6. Contul 427 „Rețineri din remunerații datorate terților”	228
5.3.7. Contul 428 „Alte datorii și creanțe în legătură cu personalului”	229
5.4. Contabilitatea asigurărilor sociale, protecția socială și conturilor asimilate	231
5.4.1. Contul 431 „Asigurări sociale ”	232
5.4.2. Contul 437 „Ajutor de șomaj”	233
5.4.3. Contul 438 „ Alte datorii și creanțe sociale”	235
5.5. Contabilitatea operațiunilor cu bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate	236
5.5.1. Contabilitatea impozitului pe profit	236

5.5.2. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată	237
5.5.2.1. Noțiuni generale	237
5.5.2.2. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată de plată	238
5.5.2.3. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată de recuperat	239
5.5.2.4. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată deductibilă	239
5.5.2.5. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată colectată	241
5.5.2.6. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată neexigibilă	243
5.5.3. Contabilitatea impozitului pe salarii	246
5.5.4. Contabilitatea subvențiilor	247
5.5.5. Contabilitatea altor impozite, taxe și vărsăminte asimilate	248
5.5.6. Contabilitatea fondurilor speciale, taxe și vărsăminte asimilate	250
5.5.7. Contabilitatea altor datorii și creanțe cu bugetul statului	251
5.6. Contabilitatea decontărilor în cadrul unităților de grup și cu asociații	254
5.6.1. Contabilitatea decontărilor în cadrul grupului	254
5.6.2. Contabilitatea operațiunilor în numerar cu asociații	257
5.6.3. Contabilitatea decontării cu asociații privind capitalul	258
5.6.4. Contabilitatea dividendelor de plată	262
5.6.5. Contabilitatea decontărilor din operații în participație	264
5.7. Contabilitatea debitorilor și creditorilor diverși	268
5.7.1. Contabilitatea decontărilor cu debitorii diverși	268
5.7.2. Contabilitatea decontărilor cu creditorii diverși	272
Bibliografie	277

SOMMAIRE

AVANT-PROPOS

17

CHAPITRE I

L'ACTUALITÉ, LES PERSPECTIVES ET LA CONTRIBUTION DE L'EXPERIENCE DU PASSÉ CONCERNANT LE PERFECTIONNEMENT DU SYSTÈME DE COMPTABILITÉ	19
1.1. Les bases de l'organisation du nouveau système de comptabilité	19
1.1.1. Considérations générales	19
1.1.2. Principes nécessaires dans la direction de la comptabilité	23
1.1.3. Organization de la comptabilité du patrimoine	24
1.2 La structure et les caractéristiques du système informationnel économique et le lieu des informations de la comptabilité	26
1.3. La comptabilité en tant que science	30
1.4. Les lois du système informationnel comptable	35
1.5. L'information et la comptabilité	42

CHAPITRE II

LA COMPTABILITÉ DES OPÉRATIONS DU CAPITAL	51
2.1. La teneur et la structure du capital	51
2.2. La comptabilité des opérations concernant la constitution du capital	52
2.2.1. La comptabilité des opérations concernant la constitution du capital	53
2.2.2. La comptabilité des opérations concernant l'accroissement du capital	55
2.2.3. La comptabilité des opérations concernant la diminution du capital	57
2.2.4. La comptabilité des primes liées au capital	58
2.2.5. La comptabilité des différences par réévaluation	60
2.2.6. La comptabilité reserves	62
2.2.7. La comptabilité du resultat reporté	64
2.2.8. La comptabilité de l'entrepreneur individuel	66
2.3. La comptabilité des fonds propres	69

2.3.1. L'évidence du fonds de développement	69
2.3.2. La comptabilité du fonds de participation au profit	72
2.3.3. La comptabilité d'autres fonds	72
2.3.4. La comptabilité de la répartition au fonds de développement	74
2.3.5. La comptabilité des subventions pour investissement	75
2.4. La comptabilité des provisions réglementées	77
2.5. La comptabilité des provisions pour des risques et des frais	78
2.6. La comptabilité des emprunts et des dettes assimilés	82
2.6.1. La comptabilité des emprunts par émissions d'obligations	82
2.6.2. La comptabilité des crédits bancaires à terme long et moyen	85
2.6.3. La comptabilité des dettes liées aux participations	88
2.6.4. La comptabilité d'autre emprunts et dettes assimilés	90
2.6.5. La comptabilité des intérêts afférents aux emprunts et aux dettes assimilés	93
2.6.6. La comptabilité des primes concernant le remboursement des obligations	95

CHAPITRE III

LA COMPTABILITÉ DES ACTIFS IMMOBILISÉS	97
3.1. La comptabilité des immobilisations non-corporelles	97
3.1.1. La comptabilité des dépenses de constitution	98
3.1.2. La comptabilité des dépenses pour recherche et développement	99
3.1.3. La comptabilité des concessions, des brevets et quelques droits et valeurs similaires	101
3.1.4. La comptabilité du fonds commercial	104
3.1.5. La comptabilité d'autres immobilisations non-corporelles	106
3.2. La comptabilité des immobilisations corporelles	108
3.2.1. La comptabilité des terrains	108
3.2.2. La comptabilité des moyens fixes	111
3.2.2.1. L'entrée des moyens fixes	114
3.2.2.2. L'issue des moyens fixes	119
3.2.3. La comptabilité des immobilisations en cours	124
3.2.3.1. La comptabilité des immobilisations non-corporelles en cours	124
3.2.3.2. La comptabilité des immobilisations corporelles en cours	126
3.3. La comptabilité des immobilisations financières	129

3.4. L'amortissement et la comptabilité de l'amortissement des immobilisations non-corporelles et corporelles	136
3.4.1. La définition et le rôle de l'amortissement	136
3.4.2. Le calcul et l'enregistrement de l'amortissement en comptes	139
3.4.2.1. L'amortissement des immobilisations non-corporelles	139
3.4.2.2. L'amortissement des immobilisations corporelles	141
3.5. La comptabilité des provisions concernant la dépréciation des immobilisations	147

CHAPITRE IV

LA COMPTABILITÉ DES STOCKS ET DE LA PRODUCTION EN COURS D'EXÉCUTION	151
4.1. Structure des stocks	151
4.2. Evaluation des actifs circulants matériels	152
4.3. Organisation et direction de l'évidence synthétique et analytique des valeurs circulantes matérielles	154
4.4. La comptabilité des stocks de matières premières et de matériaux	157
4.4.1. La comptabilité des matières premières et des matériaux consommables	157
4.4.2. La comptabilité de la différence de prix aux matières premières et aux matériaux consommables	158
4.4.3. L'application des enregistrements dans les comptes des matériaux pour l'inventaire permanent	159
4.4.4. Opérations comptables concernant les enregistrements en comptes des matériaux dans la situation de l'inventaire intermitent	166
4.5. La comptabilité des objets d'inventaire	169
4.5.1. Description générale des comptes	169
4.5.2. Description de la fonction et de la structure des comptes du groupe 32 du plan général des comptes	170
4.5.3. Opérations comptables concernant les objets d'inventaire et les baraquements	172
4.6. La comptabilité de la production en cours d'exécution	176
4.6.1. Fonction et correspondance des comptes relatif à la production, aux ouvrages et aux services en cours d'exécution	176
4.6.2. Opérations comptables concernant la production	

en cours d'exécution	177
4.7. La comptabilité des produits	178
4.7.1. La comptabilité des semi-fabricats	178
4.7.2. La comptabilité des produits finis	179
4.7.3. La comptabilité des produits résiduels	181
4.7.4. La comptabilité de la différence de prix aux produits	182
4.8. La comptabilité des animaux	183
4.9. La comptabilité des marchandises	189
4.10. La comptabilité des emballages	191
4.11. La comptabilité des stocks qui se trouvent aux tiers	195
4.12. La comptabilité des provisions pour la dépréciation des stocks et de la production en cours d'exécution	196

CHAPITRE V

LA COMPTABILITÉ DES OPÉRATIONS AVEC DES TIERS	201
5.1. Considérations générale	201
5.2. La comptabilité des opérations commerciales	202
5.2.1. La comptabilité des fournisseurs et des comptes assimilés	202
5.2.1.1. Compte 401 „Fournisseurs”	202
5.2.1.2. Compte 403 „Effets à payer”	205
5.2.1.3. Compte 404 „Fournisseurs d'immobilisations”	207
5.2.1.4. Compte 408 „Fournisseurs factures non-arrivées”	209
5.2.1.5. Compte 409 „Fournisseurs débiteurs”	210
5.2.2. La comptabilité des clients et des comptes assimilés	212
5.2.2.1. Compte 411 „Clients”	213
5.2.2.2. Compte 413 „Effets à recevoir”	214
5.2.2.3. Compte 416 „Clients incertains”	216
5.2.2.4. Compte 418 „Clients-factures à dresser”	217
5.2.2.5. Compte 419 „Clients-créditeurs”	218
5.3. La comptabilité des opérations de personnel et des comptes assimilés	220
5.3.1. Compte 421 „Personnel-rémunérations dues”	221
5.3.2. Compte 423 „Personnel-aides matérielles dues”	223
5.3.3. Compte 424 „Participation du personnel au profit”	225
5.3.4. Compte 425 „Avances accordées au personnel”	226
5.3.5. Compte 426 „Droits de personnel non-touchés”	227
5.3.6. Compte 427 „Rétentions des rémunérations dues aux tiers”	228
5.3.7. Compte 428 „D'autres dettes et créances concernant le personnel”	229

5.4. La comptabilité des Assurances sociales, la protection sociale et les comptes assimilés	231
5.4.1. Compte 431 „Assurances sociales ”	232
5.4.2. Compte 437 „Aide de chômage”	233
5.4.3. Compte 438 „ D’autres dettes et créances sociales”	235
5.5. La comptabilité des opérations avec le budget de l’Etat, fonds speciaux et comptes assimilés	236
5.5.1. La comptabilité de l’impôt sur profit	236
5.5.2. La comptabilité de la taxe sur la valeur ajoutée	237
5.5.2.1. Notions générales	237
5.5.2.2. La comptabilité de la taxe sur la valeur ajoutée de paiement	238
5.5.2.3. La comptabilité de la taxe sur la valeur ajoutée à recouvrer	239
5.5.2.4. La comptabilité de la taxe sur la valeur ajoutée déductible	239
5.5.2.5. La comptabilité de la taxe sur la valeur ajoutée collectée	241
5.5.2.6. La comptabilité de la taxe sur la valeur ajoutée non-exigible	243
5.5.3. La comptabilité de l’impôt sur les salaires	246
5.5.4. La comptabilité des subventions	247
5.5.5. La comptabilité d’autres impôts , taxes et versements assimilés	248
5.5.6. La comptabilité des fonds speciaux, taxes et versements assimilés	250
5.5.7. La comptabilité d’autres dettes et créances avec la budget de l’Etat	251
5.6. La comptabilité des décomptes dans la cadre des unités de groupe et avec des associations	254
5.6.1. La comptabilité des décomptes dans le cadre du groupe	254
5.6.2. La comptabilité des opérations en numéraire avec des associations	257
5.6.3. La comptabilité des décomptes avec des associations concernant le capital	258
5.6.4. La comptabilité des dividendes de payment	262
5.6.5. La comptabilité des décomptes dans les opérations en participation	264
5.7. La comptabilité de divers débiteurs et créditeurs	268
5.7.1. La comptabilité des décomptes à divers débiteurs	268
5.7.2. La comptabilité des décomptes à divers créditeurs	272

CUVÎNT ÎNAINTE

Contabilității, în totalitatea ei, în condițiile descentralizării și autonomiei în conducere și gestiune, elemente specifice economiei de piață, îi revin sarcini deosebit de importante cerute de concurență și de scopul urmărit de fiecare patron, acționar și chiar de societate în ansamblul ei.

Eficiența economică ridicată, rentabilitatea maximă, constituie obiective importante în activitatea unităților patrimoniale. Economia de piață presupune o mare flexibilitate, o adaptare permanentă la cerințele momentului și, în același timp, o orientare spre necesitățile viitorului imediat și de perspectivă. Pentru realizarea acestor cerințe este necesară informatizarea cât mai completă și complexă a societăților comerciale și a regiilor autonome, organizarea și conducerea unei contabilități amănunțite, operative și eficiente care să devină un adevărat management information system.

Sistemul nostru de contabilitate răspunde în bună măsură cerințelor exprimate mai sus. Este teorie și practică. Este conceput conform cerințelor Legii contabilității și a Regulamentului de aplicare a acestei legi. Respectă în totalitate Planul general actual de conturi, precum și corespondența dintre conturi stabilită de către specialiștii abilitați pentru aceasta.

Lucrarea noastră cuprinde cinci capitole importante, cu multe subcapitole și în cadrul acestora o dezvoltare mult mai analitică, ajungându-se la descrierea și exemplificarea înregistrărilor și corespondenței dintre conturi.

Primul capitol este teorie. Aici, prezentăm principiile contabilității în partidă dublă în strânsă corelație cu realizările mai recente (teoretice) în domeniul informaticii. Concepem contabilitatea ca un sistem. Ea are „intrare”, „prelucrare”, „memorie”, „ieșire” și o funcție de rentabilitate. Acest capitol are mai mult un caracter teoretic, care pregătește terenul pentru următoarele capitole.

Considerăm contabilitatea ca un adevărat sistem „nervos” al întregului ansamblu informațional economic și care asigură conducerea, economia de resurse și ordinea. Capitolele 2 pînă la 5 respectă, în totalitate,

cronologia din planul de conturi. În acestea tratându-se, pe larg, funcțiunea și corespondența fiecărui cont ,pe grupe de conturi, cu exemplificări detaliate privind înregistrarea în conturi.

Considerăm această lucrare a fi de o importanță fundamentală pentru o largă categorie de economiști și nu numai. Este utilă pentru studenți, pentru practicienii din societățile comerciale și regiile autonome, pentru experții contabili autorizați. Cuprinde o largă gamă de probleme financiar-contabile, în special aplicative.

Aducem, pe această cale, alese mulțumiri domului profesor univ.dr. Alecsandru-Puiu Tacu, directorului Institutului de Cercetări Economice „Gh.Zane” din Iași, pentru sprijinul permanent și de înaltă competență ce ne-a fost acordat pe parcursul elaborării acestei cărți de utilitate majoră pentru economia românească.

Autorul

CAPITOLUL I

ACTUALITATEA, PERSPECTIVELE ȘI CONTRIBUȚIA EXPERIENȚEI TRECUTULUI PRIVIND PERFECTIONAREA SISTEMULUI DE CONTABILITATE

1.1. BAZELE ORGANIZĂRII NOULUI SISTEM DE CONTABILITATE

1.1.1. Considerații generale

Cerințele moderne ale conducerii, în condițiile privatizării și descentralizării, ale autonomiei în conducere și în gestiune, impun perfecționarea continuă a sistemului informațional economic, a formelor și metodelor de calcul și evidență la toate nivelurile. Eficiența economică ridicată și rentabilitatea constituie principiile de bază și firul călăuzitor după care se apreciază orice activitate creatoare de bunuri materiale și spirituale. Cu cheltuieli minime să obținem producție maximă și de bună calitate.

Contabilitatea are calitatea de neînlocuit de a fi cel mai riguros instrument de informare pentru gândirea economică, de management și marketing la nivel micro și macroeconomic.

Așa se explică și importanța deosebită care se acordă acestei discipline științifice în toate țările cu economie de piață, bazată, în mare măsură, pe proprietatea privată asupra mijloacelor de producție. Tot așa se explică adoptarea de către Parlamentul României a Legii contabilității¹, a Legii privatizării și a altor legi importante.

¹ Legea nr.82 din 24 decembrie 1991 promulgată prin Decretul nr.123 din 24 decembrie 1991 și publicată în Monitorul Oficial nr.265 partea I din 27 decembrie 1991

Henry Fayol, unul din clasicii școlii conducerii științifice, eficientă, aprecia că „contabilitatea este organul prevederii în întreprindere. Ea trebuie să permită să știm în orice moment unde se află întreprinderea și încotro se îndreaptă. Ea este chemată să dea informații exacte, clare și precise asupra situației economice a întreprinderii. O contabilitate bună, simplă, clară care redă exact imaginea desfășurării activității întreprinderii este un puternic mijloc de conducere”².

În temeiul art.I. din Legea contabilității „Regiile autonome, societățile comerciale, instituțiile publice, unitățile cooperatiste, asociațiile și celelalte persoane juridice, precum și persoanele fizice care au calitatea de comerciant au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, potrivit prezentei legi”.

Potrivit aceleiași legi și Regulamentului de aplicare a ei elaborat de Ministerul Finanțelor, persoanele juridice și fizice prevăzute la art.I sunt denumite generic unități patrimoniale, care au obligația să asigure:

- întocmirea documentelor justificative pentru orice operație care afectează patrimoniul unității;
- înregistrarea în contabilitate a operațiunilor patrimoniale;
- inventarierea patrimoniului unității;
- întocmirea bilanțului contabil;
- controlul asupra operațiilor efectuate;
- furnizarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la situația patrimoniului și rezultatele obținute de unitate.

Regulamentul privind aplicarea Legii contabilității stipulează că unitățile patrimoniale care desfășoară activități economice se clasifică în mijlocii și mari, în funcție de activul bilanțului, cifra de afaceri de la finele exercițiului precedent și numărul mediu de salariați.

Informațiile necesare stabilirii patrimoniului național, execuției bugetului de stat, precum și întocmirii bilanțelor financiare (balanța financiară generală a economiei; balanța de plăți externe; balanța de venituri și cheltuieli bănești ale populației și masei monetare; balanța creanțelor și angajamentelor externe pe țări; balanța formării capitalurilor pe economie; balanța financiară a resurselor și cheltuielilor de investiții) și a bilanțului pe ansamblul economiei naționale, precum și pentru Sistemul Conturilor Naționale sunt furnizate de către unitățile patrimoniale prin bilanțul contabil și dările de seamă statistice.

² Henry Fayol, *Administration industrielle et générale*, Paris, Dunod, 1941, p.9

Documentele contabile oficiale, respectiv bilantul contabil, cartea mare, registrul jurnal și registrul inventar, potrivit legii contabilității, se țin în limba și în moneda națională.

Operațiile privind investițiile de capital străin, titlurile de valoare, comerțul exterior, cooperarea economică internațională, prestările de servicii și execuțiile de lucrări externe, creditele și operațiile bancare externe, schimbul valutar, disponibilitățile în devize, precum și alte operațiuni în devize se înregistrează în contabilitate atât în devize, cât și în lei, la cursul de schimb în vigoare la data efectuării lor.

Operațiile efectuate de subunitățile proprii în străinătate pot fi înregistrate în cursul perioadei de gestiune numai în devize, urmând ca la sfârșitul acesteia să se facă convertirea în lei a soldurilor și rulajelor conturilor.

Convertirea în lei a prețurilor pentru stabilirea valorii în vamă a mărfurilor din import se face potrivit cursului de schimb în vigoare în prima zi a lunii în care se înregistrează declarația vamală, conform reglementărilor privind tariful vamal de import.

În baza prevederilor art.4 din Legea contabilității, Ministerul Finanțelor elaborează:

- a) planul de conturi general și normele metodologice privind utilizarea acestuia;
- b) modelele registrelor contabile, formularele comune privind activitatea financiară și contabilă, precum și normele metodologice privind utilizarea lor;
- c) modelele bilanțurilor contabile și normele metodologice privind întocmirea acestora.

Potrivit art.5 din lege, contabilitatea se conduce în partidă dublă și trebuie să asigure:

- a) înregistrarea cronologică și sistematică în contabilitate a tuturor operațiunilor patrimoniale, în funcție de natura lor, în mod simultan, în debitul unor conturi și creditul altor conturi, denumite conturi corespondente;
- b) stabilirea totalului sumelor debitoare și creditoare, precum și a soldului final al fiecărui cont;
- c) întocmirea balanței de verificare, care reflectă egalitatea între totalul sumelor debitoare și creditoare și totalul soldurilor debitoare și creditoare ale conturilor;
- d) prezentarea situației patrimoniului și a rezultatelor obținute, respectiv, a activelor și pasivelor prin bilanț, precum și a veniturilor, cheltuielilor și a profitului sau pierderilor, prin contul de profit și pierdere.

Conform cu prevederile art.7 și art.9 din Legea contabilității pentru evaluarea elementelor patrimoniale, se stabilesc regulile următoare:

a) la data intrării în patrimoniu, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, denumită valoare contabilă, care se stabilește astfel:

- bunurile aduse ca aport, obținute cu titlu gratuit sau prin donație, la valoarea de utilitate, în funcție de prețul pieței, utilitatea, starea și amplasarea acestora;
- bunurile procurate cu titlu oneros, la valoarea de achiziție denumită cost de achiziție;
- bunurile produse în unitatea patrimonială, la costul de producție.

Costul de achiziție al unui bun este egal cu prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune a bunului respectiv.

Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumabile, celelalte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte repartizate rațional asupra bunului produs în unitatea patrimonială.

Creanțele și datoriile se înregistrează în contabilitate la valoarea lor nominală.

b) Evaluarea elementelor patrimoniale, cu ocazia inventarierii se face la valoarea actuală sau de utilitate a fiecărui element denumită și valoare de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului în unitate și prețul pieței.

Valoarea de utilitate a creanțelor și datoriilor se stabilește în funcție de valoarea lor prealabilă de încasat, respectiv de plată.

c) La încheierea exercițiului, elementele patrimoniale se evaluează și se reflectă în bilanțul contabil la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

În acest scop, valoarea de intrare sau contabilă se compară cu valoarea de utilitate stabilită pe baza inventarierii, în felul următor:

- pentru elementele de activ, diferențele constatate în plus între valoarea de inventar și valoare de intrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menționându-se la valoarea lor de intrare. Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar stabilită la inventarierea și valoarea de intrare a elementelor de activ se înregistrează în contabilitate pe seama amortizării, în cazul când deprecierea este ireversibilă sau se constituie un provizion, atunci când deprecierea este reversibilă, valoarea acestor elemente menționându-se de asemenea, la valoarea lor de intrare.
- pentru elemente de pasiv, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste

elemente menționându-se la valoarea lor de intrare. Diferențele constatate în plus între valoarea stabilită la inventariere și valoarea de intrare a elementelor de pasiv se înregistrează în contabilitate prin constituirea unui provizion, valoarea acestor elemente menționându-se, de asemenea, la valoarea lor de intrare;

d) La data ieșirii din patrimoniu sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

Evaluarea stocurilor și a titlurilor se poate face și pe baza costului mediu ponderat sau după metoda primei intrări-primei ieșiri.

Metodele de evaluare adoptate de unitatea patrimonială trebuie să fie aceleași în tot cursul exercițiului, precum și de la un exercițiu la altul. În unele cazuri, justificate, unitatea patrimonială poate schimba metodele de evaluare, făcând în acest sens mențiuni în anexa la bilanț, inclusiv influența asupra situației patrimoniale și financiare, precum și asupra rezultatului exercițiului.

Reevaluarea activelor și pasivelor unităților patrimoniale cu capital integral sau majoritar de stat se face numai în baza unei dispoziții legale prevăzute în acest scop. În aceste cazuri, valoarea de intrare a elementelor patrimoniale se modifică, aceasta fiind înlocuită cu valoarea lor actuală.

Conform prevederilor art.10 din Legea contabilității, documentul oficial de gestiune al unității patrimoniale îl constituie bilanțul contabil, care trebuie să dea o imagine fidelă, clară și completă a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor obținute.

1.1.2. Principii de urmat în conducerea contabilității

Imaginea fidelă a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor obținute se realizează prin respectarea unor reguli privind evaluarea patrimoniului și a celorlalte norme și principii contabile, cum sunt:

- a) principiul prudenței, potrivit căruia nu este admisă supraevaluarea elementelor de activ și a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv și a cheltuielilor, ținând cont de deprecierile, riscurile și pierderile posibile generate de desfășurarea activității exercițiului curent sau anterior;
- b) principiul permanenței metodelor, ce presupune continuitatea aplicării regulilor și normelor privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate și prezentarea elementelor patrimoniale și a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informațiilor contabile;
- c) principiul continuității activității, potrivit căruia se presupune că unitatea patrimonială își continuă în mod normal funcționarea într-un viitor

previzibil, fără a intra în stare de lichidare sau de reducere sensibilă a activității;

d) principiul independenței exercitiului presupune delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor aferente unității patrimoniale pe măsura angajării acestora și trecerii lor la rezultatul exercitiului la care se referă;

e) principiul intangibilității bilanțului de deschidere a unui exercitiu care trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere a exercitiului precedent;

f) principiul necompensării, ce presupune că elementele de activ și de pasiv trebuie să fie evaluate și înregistrate în contabilitate separat, nefiind admisă compensarea între posturile de activ și cele de pasiv ale bilanțului, precum și între veniturile și cheltuielile din contul de rezultate.

1.1.3. Organizarea contabilității patrimoniului

Aceasta trebuie să răspundă, în primul rând, cerințelor stipulate prin lege relativ la obiectul contabilității care este definit în felul următor: „Obiectul contabilității patrimoniului îl constituie reflectarea în expresie bănească a bunurilor mobile și imobile, inclusiv solul, bogățiile naturale, zăcămintele și alte bunuri cu potențial economic, disponibilități bănești, titlurile de valoare, drepturile și obligațiile unităților, precum și mișcările și modificările intervenite în urma operațiilor patrimoniale efectuate, cheltuielile, veniturile și rezultatele obținute de acestea’.

Contabilitatea unităților patrimoniale se organizează, de regulă, în compartimente distincte, conduse de către directorul financiar-contabil, contabilul șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție (art.11 din Legea contabilității).

Contabilitatea generală denumită și financiară are la bază norme unitare privind organizarea și conducerea acesteia, prevăzute prin lege și în regulamentul elaborat de Ministerul Finanțelor, care au caracter obligatoriu pentru toate unitățile patrimoniale, având ca obiectiv principal furnizarea informațiilor necesare atât pentru necesitățile proprii cât și în relațiile acestora cu asociații sau acționarii, clienții, furnizorii, băncile, organele fiscale și alte persoane juridice și fizice.

Contabilitatea internă de gestiune se organizează de către fiecare unitate patrimonială în funcție de specificul activității și necesitățile proprii, având următoarele obiective principale: calcularea costurilor; stabilirea rezultatelor și a rentabilității produselor, lucrărilor și serviciilor executate; întocmirea bugetului de venituri și cheltuieli pe feluri de activități, urmărirea și controlul executării acestora în scopul cunoașterii rezultatelor și furnizării

datelor necesare fundamentării deciziilor privind gestiunea unității patrimoniale etc.

Răspunderea pentru organizarea și ținerea contabilității în conformitate cu prevederile legii, revine administratorului (directorului), ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării patrimoniului. În acest scop, persoanele menționate mai sus trebuie să asigure condițiile necesare pentru: întocmirea documentelor justificative privind operațiunile patrimoniale; organizarea și ținerea corectă și la zi a contabilității; organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului, precum și valorificarea rezultatelor acestuia; respectarea regulilor de întocmire a bilanțului contabil, publicarea lui și depunerea la termen la organele în drept; păstrarea documentelor justificative, a registrelor și bilanțurilor contabile.

Atunci când contabilitatea unității patrimoniale se organizează de către persoane juridice autorizate (societăți comerciale sau persoane fizice care au calitatea de contabil autorizat sau expert contabil) răspunderea privind ținerea contabilității în conformitate cu normele contabile revine și acestor persoane, potrivit legii privind organizarea și funcționarea Corpului Expertilor Contabili Autorizați. Relațiile dintre aceste persoane și unitatea patrimonială privind organizarea și ținerea contabilității se stabilesc de regulă, pe bază de contract scris de prestări de servicii. Lucrările de contabilitate întocmite în aceste condiții poartă semnătura persoanelor autorizate menționate mai sus.

În situația în care contabilitatea unității patrimoniale nu se ține de către persoane autorizate, răspunderea asupra respectării normelor contabile revine patronului sau altei persoane care are obligația gestionării patrimoniului.

Secțiunile contabilității care răspund cerințelor obiectului sunt următoarele:

1. Contabilitatea operațiunilor de capital
2. Contabilitatea activelor imobilizate
3. Contabilitatea stocurilor și a producției în curs de execuție
4. Contabilitatea terților
5. Contabilitatea trezoreriei
6. Contabilitatea cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor
7. Contabilitatea angajamentelor și altor elemente nepatrimoniale
8. Contabilitatea internă de gestiune
9. Închiderea și deschiderea conturilor.

1.2. STRUCTURA ȘI CARACTERISTICILE SISTEMULUI INFORMAȚIONAL ECONOMIC ȘI LOCUL INFORMAȚIILOR CONTABILITĂȚII

Contabilitatea are calitatea de neînlocuit, de a fi cel mai riguros instrument de informare pentru gândirea economică, de conducere și analiză a fenomenelor și proceselor economice la nivel micro și macroeconomic. Înțelegerea, ca și stabilirea locului și rolului informațiilor contabilității în cadrul sistemului informațional economic ne îndeamnă să facem o privire de ansamblu asupra acesteia. Contabilitatea nu mai poate să-și ocupe locul ce i se cuvine, dacă nu ține seama de formele și metodele de informare mai tinere și mai crude, precum și de profund înrădăcinatele obiceiuri ale omului unei societăți dense, nu numai sub raport demografic, ci și sub raportul faptelor înseși. Tehnică și economie, informatică și contabilitate, sunt elementele progresului.

Ne găsim într-o etapă istorică în care aspectul de informație al materiei, pus cu pregnanță în evidență odată cu apariția și evoluția mașinilor cibernetice, joacă un rol hotărâtor în dezvoltarea și perfecționarea tuturor activităților umane. Societatea actuală tinde să devină o „societate a cunoașterii”, caracterizată prin faptul că ideile, concepțiile și informațiile devin factori de cea mai mare importanță în domeniul dezvoltării forțelor de producție și a societății în ansamblul ei.

Se vorbește tot mai des despre așa numita „criză a informării”. Principala cauză a crizei informării - după sublinierea unor autori - o constituie dezvoltarea impresionantă a științei și tehnicii și a circulației bunurilor materiale și spirituale atrăgând după sine o dezvoltare corespunzătoare a informațiilor. Sistemele tradiționale de informare nu sunt capabile să pună în evidență fluxul imens de informații în permanentă creștere, capacitatea intelectuală a omului este staționară, iar gradul de cuprindere (G_c) este dat de cantitatea de informație înregistrată și prelucrată (Q_{ikp}), supra volumul total al informației existente (V_{ti}).

$$G_c = Q_{ikp} / V_{ti}$$

În fața acestei situații, cele mai pătrunzătoare minți, au dezvoltat și perfecționat ideile deja existente și au creat mașina electronică și a sistemelor de transmitere a informației. Mașinile electronice de calcul au venit la timp, spre a rezolva probleme spre care ne împingea o necesitate

imperioasă, căci, de la construirea turnului Babel și a producerii electricității, umanitatea nu a cunoscut în ce privește tehnica nimic mai grandios. Și această putere nouă, creatoare de miracole, s-a aliat cu un alt element, de această dată aparținând vieții: omul.

Apariția ciberneticii lui Norbert Wiener³, a teoriei informației lui Claude Shannon și a teoriei generale a sistemelor a lui L.von Bertalanffy, au deschis posibilități nebănuite spiritului creator, fiecare din acestea a reprezentat un moment al dezvoltării gândirii filozofice și științifice. În general, fenomenul informatic este important pe două planuri: pe plan filosofic (locul mașinii în lume) și pe plan practic.

Prin sistem informațional se înțelege, un ansamblu organizat și integrat de date și informații, precum și procedurile și mijloacele pentru colectarea, prelucrarea și transmiterea acestora. Structura generală a unui sistem constă din : datele ce se colectează ca urmare a unor activități ce se desfășoară în sistemele conduse sau operaționale; informațiile ce rezultă ca urmare a prelucrării datelor pe baza unor proceduri sau algoritme de prelucrare prestabilite din fluxul sau circuitul informațional, precum și din mijloacele de colectare, prelucrare și transmitere a datelor și informațiilor.

Una din cele mai importante categorii ale ciberneticii este informația. Noțiunea de informație are o semnificație comună și semnificații legate de teoria informației și de cibernetică. O definiție riguroasă a noțiunii de informație este foarte greu de dat, ea fiind deosebit de pretentioasă. Aceasta nu numai datorită caracterului ei abstract, ci mai ales datorită faptului că noțiunea are o foarte largă și diversă răspândire și folosire. Datorită celor trei discipline recente, amintite mai sus , care au pus-o la temelia lor, informația a căpătat semnificații și sensuri foarte complexe. Așa se face că dicționarele uzuale nu definesc informația ci o explică, iar tratatele de specialitate adoptă de obicei o definiție în limbaj matematic.

Etimologic - arată Victor Săhleanu - informația „înglobează” formă, este înrudită cu inform și cu deformare. Cuvântul de largă circulație are un sens limitat, deși vag: se referă la „ceva” din sfera umană, la comunicație, la „știre” sau la „veste”.

În sens cibernetic informația poate fi definită sub trei aspecte: sub aspectul semantic (după semnificația informației, transmisă prin semnal),

³ Cibernetica, această impresionantă creație a omului, după investigații recente, a fost creată în România. Ștefan Odobleja, medic român, prin cartea „Psihologia consonantistă”, tipărită în România, la Lugoj (1938-1939) și difuzată prin editura pariziană Maloine, pune bazele ciberneticii moderne. El inaugurează psiho-cibernetica, precum și noua știință a consonanței cibernetice. De la analiza gândirii naturale în sens mașinist ajungea la ideea sintezei ei și la oportunitatea realizării gândirii artificiale. Realizează un salt important în studiul feedback-ului.

sub raport pragmatic (scopul, utilizarea informației pentru cel ce o recepționează) și sub aspect sintactic (măsura gradului în care semnalele ce dau semnificația la receptor înlătură incertitudinea sau nedeterminarea).

O categorie principală o constituie informația economică. Pornind de la faptul că întreprinderea este o unitate economică, orice informație care se utilizează în cadrul ei poate fi considerată drept economică, deoarece direct sau indirect contribuie la realizarea obiectivelor prestabilite. Într-o accepție mai restrânsă informațiile economice includ acele informații care sunt utilizate nemijlocit în procesele economice ale întreprinderii (informații de plan, contabile, financiare, comerciale, de producție etc).

Informația este un concept abstract, iar comunicarea și reținerea ei în memorie se face prin semne concrete (cifre, litere, semnale luminoase etc). Informația este un bun de cunoaștere, o reflectare a unei realități cu privire la un fenomen fizic, științific, economic sau de orice altă natură. În sensul teoriei informației se poate defini ca o unitate dintr-un purtător de informație, căreia i se atribuie o semnificație. Informațiile sunt vehiculate de date, care constituie suportul lor simbolic.

Datele semnifică reprezentarea cifrică sau letrică a unor acțiuni, fenomene, fapte, procese, la un moment dat, ce pot servi pentru efectuarea unui anumit raționament. Datele constituie materia primă ce se prelucreează pentru obținerea informațiilor. Datele caracterizează starea la un moment dat a unui anumit fenomen sau proces, sau pot defini un anumit obiect și apar pe măsura desfășurării evenimentelor, fiind colectate în vederea prelucrării și transformării lor în informații. Deci, informația este rezultatul prelucrării datelor, după anumite proceduri logice. Informațiile au un conținut semnificativ pentru cel ce le utilizează, constituind elementul de fundamentare a deciziilor, sau de informare permanentă și operativă a sistemelor operaționale (execuție) de management și marketing.

Fluxul informațional economic reprezintă drumul parcurs de către informații din momentul emiterii și până în momentul prezentării lor în formă finală, de către utilizatori. Între fluxul informațional și fluxul tehnologic există strânse corelații. Așa cum în procesul de producție, fluxul materialelor constituie elementul determinant al diviziunii muncii între secții, fluxul informațional reprezintă elementul determinant al diviziunii muncii între servicii. De aici rezultă că fluxul informațional prezintă mare importanță pentru crearea unei structuri organizatorice raționale. După cum organizarea verigilor de producție trebuie să fie în concordanță cu fluxul material, tot așa organizarea verigilor de conducere trebuie să fie în concordanță cu fluxul informațional, care constituie criteriul pentru delimitarea competențelor.

Ca să funcționeze bine, o unitate economică are și sistem nervos, prin care circulă informația și care asigură conducerea, economia de resurse și ordinea. Sistemul nervos în cadrul ansamblului sistemului informațional economic este contabilitatea. Ea dezvoltă răspunderea personală și colectivă în administrarea mijloacelor și resurselor puse la dispoziția organismelor creatoare de valori. Ea reflectă marile satisfacții pe care le dau munca, realizarea obiectivelor stabilite duse până la sfârșit.

Toate aceste calități înmănunchiate, impun calculul contabil ca un instrument de prim ordin în cadrul sistemului informațional economic. Contabilitatea dă „lumină” și rigoare, precizie și siguranță în acțiune.

Contabilitatea îmbină într-o armonie perfectă teoria abstractă cu realitatea fenomenelor pe care le studiază și prin mecanismul sistemului de conturi furnizează informații asupra dinamicii activității economice.

Termenul de sistem informațional total când este aplicat la contabilitate, presupune toată informația economică pentru conducere și implică o abordare de subsisteme încheiate într-unul general. Abordarea sistematică presupune o percepere a organizării precum și o serie de interrelații, mai curând decât o serie de elemente independente.

În concepția autorilor Peter A. Firmin și James Linn⁴ un sistem informațional pentru conducere este acela în care datele sunt acceptate ca material brut și printr-unul sau mai multe procedee de transmitere guvernează ca produs. El este format din următoarele elemente funcționale care leagă organizația de mediul înconjurător:

1. PERCEPEREA: intrarea inițială a datelor fie că sunt colectate sau generate în sînul organizației.

2. ÎNREGISTRAREA: captarea fizică a semnalelor și simbolurilor.

3. ÎNMAGAZINAREA: presupune oarecare așteptare pentru utilizarea viitoare, înregistrare și localizare.

4. RECUPERAREA: reprezintă căutarea datelor înregistrate.

5. PRELUCRAREA: transformarea pe măsura ivirii necesităților specifice organizațiilor.

6. TRANSMITEREA: fluxul care intervine în sistemul informațional.

7. PREZENTAREA: comunicare, raportare.

8. LUAREA DECIZIEI: este o acțiune controversată, cu excepția extinderii în care sistemul informațional este angajat el însuși pentru a lua decizii.

Cunoașterea valențelor logice și a metodelor de investigare pe care le posedă contabilitatea actuală, se poate realiza numai printr-o grefare a ei pe

⁴ Vezi Information Systems and Managerial Accounting, în Management Systems, second edition, de Peter P. Schoderbek, New York.

fondul apercptiv teoretic. Căci, știința de astăzi este rezultatul muncii din trecut și o perspectivă luminoasă spre viitor.

1.3. CONTABILITATEA CA ȘTIINȚĂ

Există o știință privilegiată a cărei tehnologie a rămas relativ neschimbată de peste 500 de ani de la publicarea cărții „Summa de Arithmetica, geometria, proporțiuni et proportionalita” a lui Luca Paciolo, ani în care principiile sistemului de calcul contabil digrafic și-au păstrat pe deplin valabilitatea, chiar și în condițiile actuale ale automatizării procesului de calcul. „Scrittura doppia” a strălucitului savant matematician și economist italian a inspirat și influențat profund, timp de cinci secole cele mai pătrunzătoare minți ale geniului uman. Regulile lui Paciolo încheiate într-o teorie unitară și observațiile sale privind un grup de fenomene social-economice a devenit un sistem științific în momentul când s-au axiomatizat.

Privită sub unghiul progresivității, teoria creată în 1494, în legătură cu „partida dublă” a rămas o teorie deschisă, capabilă să se îmbogățească tot timpul cu valori noi care pot să contrazică pe cele vechi și să asigure astfel progresul disciplinei⁵.

Contabilitatea ca știință este o sursă de înnoibilare a omului, care-i mărește forța și-i lărgeste orizontul. Istoria civilizației poate fi clar scrisă și înțeleasă numai atunci când se cercetează evoluția gândirii contabile, a calculului în general. Rădăcinile ei rezidă în străfundurile istoriei. Ea a fost mănuită cu migală și ingeniozitate încă din zorile civilizației. Această știință nu este intensivă în invenții, ea este intensivă în creare, în cunoașterea adevărului, în indicarea drumului de urmat pentru creșterea producției, a productivității muncii și în special a eficienței economice.

Astăzi nu se mai poate concepe soluționarea în mod corespunzător a problemelor complexe pe care le pune viața, fără a ține seama de toate laturile gândirii științifice, de îmbinarea tuturor domeniilor cunoașterii într-un tot unitar. Dar, pentru soluționarea problemelor prezente este util să privim și în trecut, să ne folosim în cât mai mare măsură de inestimabilele valori materiale și spirituale rămase de la înaintași.

Dimensiunile informaționale ale contabilității ca știință își au rădăcinile în trecutul milenar. „Știința este un complex de cunoștințe în continuă dezvoltare, clădit pe succesiuni de reflecții și idei, dar și mai mult decât atât pe experiența și acțiunile unui mare număr de gânditori și

⁵ D.Rusu, Scrittura doppia la 480 de ani (1494-1974). Analele științifice ale Univ. „Al.I.Cuza” din Iași, Secțiunea III, științe economice, 1974, p.95.

lucrători”⁶. „Prin conținutul și prin esența ei, știința este un produs al dezvoltării istorice generale, o generalizare a practicii umane și a experienței seculare a oamenilor, o formă de bază a conștiinței sociale. Este un fenomen social complex și multilateral. Ea reflectă lumea obiectivă sub forma noțiunilor, legilor și teoriilor științifice”⁷.

Resursele imaginației noastre sunt insuficiente pentru a explica marile curente de gândire și realizări ale trecutului. Încercăm să deslușim doar unele idei din imensul tezaur de valori spirituale și în măsura posibilităților să ajungem la schițarea dimensiunilor contabilității ca știință. Nu ne propunem o tratare exhaustivă, ne rezumăm la o succintă cercetare doar în cadrul „Galaxiei Gutenberg”, întrucât contabilitatea a început să se contureze ca știință numai după momentul Luca Paciolo, deși își are rădăcinile în timpuri imemoriabile. Contabilitatea a existat s-ar putea spune dintotdeauna. „În așa numitul mormînt al numerelor din apropierea piramidelor Giseh, s-a descoperit consemnarea averii unui om bogat, care se poate considera cel mai vechi inventar”⁸. „Mai târziu, în Egipt, în epoca helenistică, la celebra Universitate din Alexandria, printre disciplinele de învățămînt, predate de cei mai distinși profesori, se afla și contabilitatea, pusă pe picior de egalitate cu filosofia, muzica, astronomia, filologia etc”⁹.

Civilizația este un ansamblu de idei și instituții de diferite tipuri, de condiții ale vieții materiale și ale tehnicii de fapte, de producție și de relații sociale. Se exprimă prin toate manifestările activității intelectuale, inclusiv cele contabile. Discutăm contabilitatea ca fapt de civilizație, cu arie largă de aplicație și manifestare. Aceasta ia naștere și se luminează succesiv, ca diferitele înfățișări ale unui spațiu întins, străbătut de lumină.

Trecutul ne interesează în principal pentru a stabili evoluția (sâmburele rațional) și pe baza ei să tragem concluzii de viitor. Mai mult ne interesează prezentul și în special viitorul disciplinei noastre. Trăind și lucrând în prezent, trăim și lucrăm și pentru viitor, iar progresul actual este un semn al creșterii viitoare.

Contabilitatea poate fi considerată, la fel ca și matematica, „limbaj universal”. Când Paciolo a redactat „Tratatus de computis et scripturis”, la scurt timp după inventarea tiparului de către Gutenberg, nu știa că în decurs de secole sistemul lui va fi tot așa de important ca și matematica de care s-a ocupat, iar tehnica mînuirii conturilor va deveni o preocupare de prim ordin pentru multe din cele mai strălucitoare minți ale umanității.

⁶ J.D.Bernal, Știința în istoria societății, Editura politică, București, 1964, p.18.

⁷ M.M.Karpov, Știința și dezvoltarea societății, Editura politică, București, 1962, p.5.

⁸ D.Voinea, Faze din evoluția contabilității, Cluj, Librăria R.Cioflec, 1932, p.11.

⁹ Citat după Dr.Joseph H.Vlaemminck, Histoire et doctrines de la comptabilité, 1956, p.21.

Cu zestrea ei științifică milenară, contabilitatea este mereu activă, în slujba progresului omenirii indiferent de sistemul economic sub care s-a desfășurat viața socială, oferind cunoașterea mișcărilor de valori și rezultatul activităților economice. Principiile ei au fost îmbrățișate pretutindeni, pentru că s-au dovedit utile. Ea oferă o metodă proprie și un vocabular specific, inteligibil și de mare folos pentru progresul economic. „Ca știință, contabilitatea se învecinează cu matematica, cu economia politică și cu dreptul”¹⁰.

Gândirea fiecărei epoci se oglindește în tehnica sa, spunea eminentul savant N.Wiener. La fel pot fi privite și dimensiunile științifice ale contabilității, în raport cu progresul social-economic al diferitelor etape ale istoriei umanității. Este util de cercetat această problemă prin prisma periodizărilor făcute în evoluția contabilității.

Cercetările meticuloase făcute de prof.dr.D.Voina i-au permis să grupeze evoluția contabilității în cinci perioade¹¹. Prima perioadă datează de la primele începuturi ale însemnărilor contabile până în anul 1202, când a apărut lucrarea lui Leonardo de Pisa de 459 pagini în care sunt tratate cele patru operațiuni aritmetice cu numere întregi și zecimale și o serie de calcule cu aplicații practice la viața comercială, folosind în acest scop, se crede, într-o lucrare de proporții, pentru prima dată în Italia, sistemul de numerație arab. Aceasta a avut mare însemnătate întrucât a permis o ușurare considerabilă a proceselor de calcul și a ținerii registrelor. Sistemul roman de numerație era greoi și nu permitea o evidență suplă și clară.

Cea de a doua perioadă este cuprinsă între anii 1201 și 1494, când a apărut lucrarea lui Luca Paciolo „Summa de Arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita”. Această perioadă cunoaște trei momente importante: familiarizarea cercurilor comerciale cu cifrele arabe; cristalizarea unor reguli privind operațiunile de calcul contabil; trecerea de la sistemul de calcul în partidă simplă la sistemul de contabilitate în partidă dublă.

În aceste prime două perioade nu se poate vorbi încă de o contabilitate științifică. Abia după anul 1494, odată cu cea de a treia fază evolutivă, începe să se contureze un sistem de calcul contabil digrafic bazat pe elemente și principii științifice fundamentate. Această perioadă ține până în anul 1600.

A patra perioadă este cuprinsă între anii 1600 și 1795, când apare prima ediție a lucrării lui Edmond Degrange, „La tenue des livres rendue

¹⁰ D.Rusu, Teorii și sisteme de conducere a contabilității pe plan mondial, curs litografiat, Universitatea „Al.I.Cuza” Iași, 1975, p.41

¹¹ D.Voina, Faze din evoluția contabilității, Cluj, 1932.

facile, ou Nouvelle Methode d'Enseignement, à l'usage des personnes destinées au commerce". Acest eveniment reprezintă un moment important în istoria contabilității, cu contribuții însemnate în fundamentarea ei ca știință.

A cincea perioadă, datează de la 1795 încoace.

Există pe plan mondial autori renumiți care s-au preocupat de istoria și doctrinele contabilității, aducând contribuții importante atât în fundamentarea dimensiunilor ei ca știință, cât și în clarificarea unor noțiuni și concepte ale științei, cât și în clarificarea unor noțiuni și concepte ale științei contabile. Au fost făcute și alte periodizări în evoluția contabilității. Merită să subliniem aici pe autorii Federigo Melis din Italia cu a lui impresionantă lucrare „Storia della Ragioneria”, pe Joseph Vlaemminck, cu lucrarea „Historie et doctrines de la comptabilité”, publicată în anul 1956 la Bruxelles, pe eruditul Balduin Penndorf, care a publicat în 1913 „Die Geschichte der Buchhaltung in Deutschland” iar în România pe prof.C.G.Demetrescu.

Părerii recente consideră o etapă importantă în evoluția sistemelor de contabilitate ce începe cu secolul XX, și se referă la apariția contabilității în partizi multiple¹².

Contabilitatea posedă toate elementele necesare unei științe și anume: are un obiect propriu și o metodă specifică, descoperă legi și stabilește legități, are un vocabular propriu.

Sfera de cuprindere a contabilității se lărgeste continuu, ea devenind astăzi o bransă de onoare a managementului. În limbajul contabilității este tezaurizată o îndelungată experiență a vorbitorilor ei.

Contabilitatea - în concepția prof.dr.docent D.Rusu - observă ansamblul mișcărilor de valori exprimate în bani, într-un perimetru de mică sau mare întindere (întreprindere, instituție, centrală industrială, ramură etc), precum și raporturile economico-juridice care iau naștere între unitățile economiei naționale și care provoacă decontări bănești între ele; calculele contabilității reflectă deodată mișcarea și transformarea mijloacelor, precum și resursele în ordinea lor de formare și după destinația lor în procesul de producție.

Un semimileniu de experiență, de teorie și practică contabilă, stă la baza acestei definiții. Ca sprijin pentru această afirmație sunt definițiile date obiectului contabilității de înaintași, dintre care amintim pe Luca Paciolo, R.P.Coffy, J.Dr.Schär, iar în România, pe I.C.Panțu și D.Voina.

¹² Vezi GH.Enache, Bazele contabilității, Editura științifică și enciclopedică, București, 1977 și P.Garnier, La technique comptable approfondie et les comptabilités spéciales, Dunod, Paris, 1968.

Luca Paciolo definește ca obiect al contabilității „tot ceea ce după părerea negustorului îi aparține pe lume, ca avere mobilă și imobilă, precum și toate afacerile mari și mărunte, în ordinea în care au avut loc”. După R.P.Coffy „Contabilitatea are ca obiect soluționarea următoarei probleme: dat fiind un capital compus de o manieră comună, destinat a fi folosit în mod succesiv total sau în parte în diverse întrebuințări și a suferit din anumite cauze modificări în mărimea și natura lui, ea trebuie să urmărească acest capital în transformările lui succesive, să determine la o epocă fixată după voință, natura și poziția fiecăreia din părțile sale, sporurile și reducerile pe care le-a suferit, să facă a se cunoaște cauzele acestor variații și partea ce fiecare cauză a avut fie în efectul total, fie în fiecare efect parțial”.

Cei doi autori prezintă ca obiect al contabilității capitalul, lucru firesc întrucât avem de-a face cu o proprietate privată asupra mijloacelor de producție. Dar în timp ce Paciolo consideră ca obiect al contabilității numai capitalul comercial, din definiția lui Coffy se deduce că este vorba și de capitalul industrial datorită meșteșugurilor și industriei în ascensiune. Iată deci o extindere a obiectului contabilității și deci a dimensiunilor ei ca știință în formare. Mai mult, din definiția lui Coffy, calculele contabilității se extind și în domeniul calcului costurilor, pentru a se cunoaște sporurile și reducerile pe care le-a suferit capitalul investit. Calculele contabilității să servească și pentru efectuarea analizei economice „să facă a se cunoaște cauzele acestor variații și partea ce fiecare cauză a avut fie în efectul total, fie în fiecare efect parțial”. Este vorba de o analiză a factorilor de influență. Coffy a dat o definiție obiectului contabilității cum nu se putea mai bună pe vremea aceea. Calculul digrafic era și atunci, ca și astăzi, componenta cea mai importantă a sistemului informațional economic.

J.Fr.Schär dă o nouă dimensiune contabilității prin includerea în obiectul ei și a calculului rezultatelor economice. După concepția acestui reputat gânditor, contabilitatea este nu numai judecătorul drept al trecutului, ci și îndrumătorul prezentului și consilierul indispensabil al viitorului. Spiritul inventiv și dragostea de neam sunt elemente ce au caracterizat dintotdeauna poporul român. Cu Emanoil Ioan Nechifor, se deschide la noi seria publicațiilor de contabilitate: în anul 1837, la Brașov, publică „Pravila Comerțială”, lucrare de teorie și practică comercială, de contabilitate. Urmează lucrarea lui D.Iarcu „Doppia Scriptura sau ținerea catastifelor”, publicată la București în anul 1844, Ion Ionescu de la Brad publică în anul 1870 „Un mic tratat de contabilitate”. Seria publicațiilor de specialitate continuă și se înmulțește neîncetat.

I.C.Panțu a definit contabilitatea ca „știința conturilor sau știința bilanțurilor prin care, cu ajutorul matematicii și în cadrul legilor existente... se învederează procesul producției, distribuirii, conservării și

consumațiunii diferitelor bunuri economice”. Dar, cea mai cuprinzătoare și științifică definire a obiectului contabilității o dă D.Voina, după care: „Obiectul contabilității nu se lasă circumscris numai prin circuitul mișcărilor de valori din exploatarea economică, ci el cuprinde și elementele pe care le furnizează tipurile de organizație care nu îndeplinesc funcțiuni de ordin economic”¹³. Este o definire prin care se largesc dimensiunile contabilității ca știință.

Gândirea economică actuală a demonstrat puterea de cunoaștere a contabilității și la nivel macroeconomic. O astfel de contabilitate a fost posibilă și înainte, dar această valență nu a fost exploatată decât în ultimele decenii. Obiectul contabilității poate să treacă și dincolo de perimetrul unei economii naționale, există astăzi o contabilitate a Organizației Națiunilor Unite.

Nu am împins explicația dimensiunilor contabilității ca știință mai departe, în profunzime, considerând această sinteză ca fiind satisfăcătoare. Ceea ce este eminemant nou de semnalat în final este apariția informației, a mașinii de calcul, a teoriei deciziei și în legătură cu aceasta a contabilității pe calculator, care vor asigura premise pentru o conducere modernă a activității economico-sociale.

1.4. LEGITĂȚILE SISTEMULUI INFORMAȚIONAL CONTABIL

Este veșnica mirare a fiilor naturii, de pretutindeni, cum poate contabilitatea să evidențieze și să stăpânească imense valori materiale și în unele cazuri și pe cele spirituale, prin clasicul său sistem de calcul al partidei duble. Ea a cucerit timpul și spațiul, căci mișcarea și transformarea materiei ce constituie obiect de studiu al contabilității este continuă și se desfășoară în timp și spațiu. Încă din leagăn, contabilitatea în partidă dublă, se dovedește un Hercule, care schimbă toate legile existente, dobândind în scurt timp o putere nemăsurată de a face salturi peste țări, munți și întregi continente. Devine un bun universal.

Este interesant de relevat aici pe Dieter Forte, care pe baza unei cercetări profunde a documentelor vremii a scris o piesă de teatru¹⁴, în care, prin gura

¹³ D.Voina, *Contabilitate generală*, Editura Academiei Brașov, 1947, p.17.

¹⁴ Dieter Forte, „Martin Luther și Thomas Münzer, sau introducerea contabilității”, Editura Univers, București, 1974, (Traducere din limba germană) Fugger, Iakob al II-lea cel Bogat (1459-1525) reprezentant al unei case comerciale și bancare din Augsburg. Casa Fugger a avut monopolul a numeroase exploatare miniere din Ungaria până în Spania, și a numărat printre debitorii săi împărați, papi și principii.

lui Fugger și Schwarz, scoate în evidență, cum nu se poate mai bine, rolul contabilității în acea perioadă. Reproducem un scurt dialog:

Maximilian: Ce carte groasă e aici?

Schwarz:¹⁵ Contabilitatea dublă, maiestate.

Maximilian¹⁶: Vreau și eu una, are și poze?

Schwarz: Cifre, maiestate.

Maximilian: Ah, cifre, îs tare plicticoase.

Schwarz: E o artă.

Maximilian: De când îs cifrele o artă?

Fugger: De curînd, maiestate.

Maximilian: Ei, de notat s-a notat totdeauna.

Fugger: Acum se notează numai bani. Nu se mai notează încărcături de chervane sau încărcături de corăbii, tunuri, postavuri, făină, lînă, aramă. Numai bani. Mărfuri, animale, oameni, totul devine capital, care trebuie să sporească.

Schwarz: Iar contabilitatea este inima capitalului.

Maximilian : Să lăsăm asta. Fleacuri.

Fugger: Cea mai mare descoperire a omenirii. Nu mai suntem abătuți din drum de nimicuri. Sentimentalismul, considerente față de cine știe ce lucruri sau persoane. Nu mai vedem decât bani. Iar banii trebuie să se înmulțească.

Am citat din această operă întrucât acțiunea s-a petrecut la începutul secolului al XVI-lea, la scurt timp după apariția lucrării lui Luca Paciolo. Căci nici o altă dată din istoria contabilității mai apropiată de noi, nu este comparabilă ca efect psihologic pe termen lung cu acest an 1494 când „*Tratatus de computis et scripturis*„ a văzut lumina tiparului. Și tot de atunci se poate discuta de conturarea unor legități în contabilitate. Eveniment memorabil, care a întins mîna celor ce s-au succedat, sprijinindu-i.

Se cunosc două categorii de legi obiective ale lumii înconjurătoare: legile naturii și ale societății. Deosebit de acestea există și legi care reprezintă reflectarea în conștiința noastră, a legilor obiective. Acestea sunt legile științei, ale cunoșterii umane. „Primele, sunt ca să spunem așa, originalul, iar celelalte, copia, fotografia legilor obiective”¹⁷. La fel cum științele naturii se îmbogățesc cu descoperirea unor noi legități, tot așa și științele sociale trebuie să se îmbogățească continuu cu noi teze și descoperiri, să nu se limiteze la repetarea unor adevăruri, legități și teze cunoscute. Să nu ne fie frică de schimbările calitative, de cotituri, fără de care nici nu poate exista o adevărată dezvoltare.

¹⁵ Schwarz, contabilul șef al casei Fugger.

¹⁶ Maximilian I, împărat al Germaniei (1493-1519).

¹⁷ V. Tugarinov, *Legile naturii și ale societății*, ESPLA, București, 1957, p.31.

În contabilitate, egalitatea $A=P$ (activ=pasiv) este legea fundamentală, fără de care nici nu poate exista sistemul de calcul contabil digrafic. Este esența de gradul întâi către care se concentrează esențele de gradul al doilea, al treilea ș.a.m.d.

„Ori de câte ori se pun în acțiune mijloace economice în cadrul unităților economiei naționale, asupra lor se pot institui calcule precise în măsură să le urmărească transformările succesive - cantitativ și valoric - să înfățișeze periodic poziția valorilor aflate în mișcare și rezultatele obținute”¹⁸.

După cum subliniază prof.D.Rusu „principiul Activ=Pasiv a căpătat statutul de concept fundamental al contabilității. El a devenit un punct nodal al cunoașterii”¹⁹. Acest concept se poate prezenta sub forma unui bilanț teoretic în felul următor:

BILANT

ACTIV

PASIV

1. Mijloacele de lucru concepute ca realități în compunerea și utilizarea lor în procesul de producție.	1. Resursele în ordinea lor de formare și după destinație în procesul de reproducție.
2. Existența materială a bunurilor cu valoare de schimb.	2. Proveniența bunurilor.
3. Valoarea totală a bunurilor.	3. Puterea abstractă de dispunere asupra acestor bunuri.
A A	A P

¹⁸ D.Rusu, Un principiu fundamental în teoria contabilității, Buletinul Institutului Politehnic din Iași, 1962.

¹⁹ D.Rusu, Scriptura doppia la 480 de ani, Analele științifice ale Universității „Al.I.Cuza”, 1974, p.96.

Din acest concept se desprind cele trei aspecte: economic, juridic și matematic.

„Caracteristica științei contabile, este aceea că ea este clădită pe trei piloni principali ruși fiecare din alte trei științe separate și independente. Unul din piloni constituie legi și principii din știința matematică, un alt pilon constituie legi și principii din știința juridică și în fine al treilea pilon constituie legi și principii din știința economică „²⁰.

Este de relevat faptul că elucidarea conceptului $A=P$ ca și a altor fundamente ale contabilității nu este opera unui singur om, nu este rezultatul unor studii și cercetări făcute într-o singură țară, ci este fructul efortului intelectual al unui număr mare de cercetători, din mai multe țări ale lumii. Aceasta nu s-a realizat dintr-o dată. A avut loc un proces de clarificare în mai multe țări, care a durat. În unele țări acest proces a fost mai lent, în altele mai rapid, în unele dimpotrivă, de mai mică amploare și importanță.

Dacă asupra termenilor de activ și pasiv s-a căzut relativ ușor de acord, în ce privește definirea conceptului $A = P$, a esenței și conținutului, s-au semnalat discuții și confruntări serioase. Nici astăzi nu se poate spune că s-a ajuns la consens general, la o înțelegere unitară. Este normal să fie așa. Acest concept are multiple valențe, este complex și pe măsură ce contabilitatea își extinde sfera de aplicare, dimensiunile lui se largesc.

În domeniul teoriei cunoașterii ca și în toate celelalte domenii ale științei, trebuie să privim lucrurile în mod dialectic, adică să nu considerăm cunoașterea noastră ca ceva definitiv ci să analizăm în ce mod apare cunoașterea din necunoaștere, în ce mod cunoașterea incompletă, neprecisă devine mai completă, mai precisă. Această genială teză este valabilă și în cercetarea legităților mișcărilor de valori.

Conceptul economico-juridic cuprins în egalitatea de bilanț $A=P$, înlesnește posibilitatea de a formula noi legități ale mișcărilor de valori, judecări noi în legătură cu transformările continue ce se produc în structura activului și a pasivului.

Pentru a evidenția aceste modificări într-o formă cât mai apropiată de simplitatea matematică, notând activul cu A , pasivul cu P și cu x variabila cu care se reduc sau sporesc elementele de activ și de pasiv obținem următoarele patru egalități:

$$A + x - x = P$$

$$A = P + x - x$$

$$A + x = P + x$$

²⁰ Stefan Dumitrescu, Elemente și principii de știință contabilă, 1947.

$$A - x = P - x$$

În dorința de a da o notă de precizie, relațiile stabilite le exprimăm și prin cuvinte. Dacă un element de activ sporește cu o variabilă x și un alt element de activ se reduce cu aceeași variabilă, pasivul rămâne neschimbat.

Dacă un element de pasiv sporește cu o variabilă x și un alt element de pasiv se reduce cu aceeași variabilă, activul rămâne neschimbat.

Sporirea unui element de activ și a unui element de pasiv cu aceeași variabilă, determină sporirea atât a activului cât și a pasivului.

Reducerea unui element de activ și a unui element de pasiv cu aceeași variabilă x , determină diminuarea atât a activului cât și a pasivului.

Mergând mai departe, în profunzime, se pot stabili încă patru legități ale sistemului de calcul digrafic. Notând sporurile de activ sau de pasiv cu x' , reducerile de activ sau de pasiv cu x'' și cu X modificarea totală ($X=x'+x''$), vom obține egalitățile:

Dacă un element de activ sporește și un alt element de activ se reduce cu mai puțin, pasivul sporește.

$$A+X-x''=P+x'$$

Dacă un element de activ se reduce și un alt element de activ sporește cu mai puțin, pasivul se reduce.

$$A-X+x''=P-x'$$

Dacă un element de pasiv se reduce și un alt element de pasiv sporește cu mai puțin, activul se reduce.

$$A-x''=P-X+x'$$

Dacă un element de pasiv sporește și un alt element de pasiv se reduce cu mai puțin, activul sporește.

$$A+x'=P+X-x''$$

Aceste legități ale mișcărilor de valori în calculul contabil digrafic se transformă în opt egalități contabile, ce semnifică reducere sau sporire a unui cont de activ ori pasiv.

$$+A=-A; -P=+P; +A=+P; -P=-A;$$

$$+A = \begin{bmatrix} -A & +A \\ +P & -P \end{bmatrix} = -A ; \quad -P = \begin{bmatrix} -A & +A \\ +P & -P \end{bmatrix}$$

Esena contabilității - arată prof.D.Rusu - constă în faptul că prin intermediul conturilor se fac două serii de calcule sincronice și paralele, una interesând dinamica activului și alta interesând dinamica pasivului și în sinteză se stabilește rezultatul activității economice.

Merite deosebite și-au câștigat în vastul domeniu al contabilității autorii români. Înarmați cu o îndelungată practică a cercetării, consemnându-și rezultatele în lucrări devenite clasice, au transmis metode și legități care și-au dovedit cu prisosință rodnicia. Cu modestia, pasiunea și curiozitatea omului de știință, ei au știut să se aplece asupra oricărui fapt oricât de mic ar părea, și să-l chestioneze în așa fel încât să afle, cu o mare economie de mijloace, tot ce se poate afla pentru a-l integra în rețeaua de legități care explică științific realitatea și permit ca să acționeze asupra ei²¹.

Folosirea echipamentelor electronice în contabilitate solicită spiritul, gândirea autentică și înțelegerea conceptelor științifice.

„Nu vād pădurea din cauza copacilor”, este o expresie care se potrivește bine celor ce nu pătrund esența calculului digrafic și cred că egalitatea $D=C$ (debit egal credit) reprezintă „totul”. Există și astăzi destui practicieni și din păcate chiar preinși „teoreticieni”, care nu au pătruns logica sistemului de calcul contabil digrafic construit pe baza relației cauzale $A=P$ (activ egal pasiv).

Latura formală a științei contabilității este exprimată prin relația $D=C$, iar valoarea intrinsecă acestei creații a spiritului omenesc - cum s-a exprimat Goethe despre contabilitate - rezidă în conceptul $A=P$.

Folosind cele patru egalități contabile fundamentale și cele patru egalități contabile derivate prezentăm în continuare esența calculului contabil digrafic:

²¹ Vezi D.Rusu, Un principiu fundamental în teoria contabilității, Buletinul Institutului Politehnic din Iași, 1962.

Modelarea calculului digrafic

Reflectarea în activ și pasiv a celor două serii de calcule:

Nr. crt.		Conturi de activ		Conturi de pasiv	
		D	C	D	C
1.	Sporiri de activ și pasiv	(+)250000	(-)10000	(-)10000	(+)250000
2.	Reduceri de activ și pasiv	(+)3000	(-)3000		
3.	Sporiri de activ și reduceri de activ			(-)40000	(+)40000
4.	Reduceri de pasiv și sporiri de pasiv				
5.	Sporire de activ = reducere de activ și sporire de pasiv	(+)1300	(-)1200		(+)100
6.	Reducere de activ = sporire de activ și reducere de pasiv	(+)2290	(-)2500	(-)210	
7.	Reducere de pasiv = reducere de activ și sporire de pasiv		(-)3500	(-)23500	(+)20000
8.	Sporire de pasiv = reducere de pasiv și sporire de activ	(+)110000		(-)6000	(+)11600
		(+)366590	(-)20200	(-)79710	(+)426100
		(+)346390		(+)346390	

Modificarea substanței de activ și de pasiv, prin cele două serii de calcule sincronice și paralele se reprezintă deosebit de bine cu ajutorul contului eșalonat, adevărat tablou de bord al conducerii. Egalitatea de bilanț $A=P$ se verifică în toate cazurile.

1.5. INFORMATICA ȘI CONTABILITATEA

Abordarea multidisciplinară a complexelor și multiplelor cerințe la care trebuie să răspundă astăzi contabilitatea modernă este un imperativ tot mai mult ascultat. Originalitatea civilizației contemporane derivă din evoluția științifico-tehnică pe care o trăim, constă într-o viață extrem de dinamică în care schimbările se produc neconținut, cu o viteză deosebită.

Multilateralitatea în cunoaștere o privim ca o sursă de creativitate și de aceea, contabilitatea nu o putem rupe de marile curente apărute astăzi în știință și tehnică. Contabilitatea pe calculator își trage seva din asocierile provocate de contactul științelor clasice cu cele mai recente, din transferul metodelor, de izomorfismul lor, ca și din extinderea pe care o au. Progresul științelor contemporane atestă numărul mare de subiecte noi, care se găsesc la frontiera mai multor discipline clasice sau care presupun concursul mai multor ramuri. Astfel, a fost creată o nouă ramură interdisciplinară, care este informatica. În concepția unor autori ea este definită ca o însumare a tuturor cunostințelor în măsură să ajute conceperea, producția și utilizarea calculatoarelor. Nu este clar încă dacă poate fi considerată știință sau tehnică.

Cuvântul „informatică” a fost format prin asocierea a două cuvinte franceze, *information* și *electronique* și s-a generalizat în foarte multe țări. Este de remarcă însă faptul că acest cuvânt nu se mai întâlnește în țările unde informatica s-a dezvoltat mai repede și cu mai multă rigoare. În S.U.A. se vorbește de E.D.P. (Electronic Data Processing) iar în Japonia de *Penshibeisanki*.

Definim informatica ca știință a prelucrării rationale a datelor folosind o anumită tehnologie instrumentală pentru obținerea informațiilor. Academia franceză definește informatica ca „Știință a prelucrării rationale, îndeosebi cu mașini automate a informației, considerată ca suportul cunostințelor și comunicațiilor în domeniul economic, tehnic și social”²². La ora actuală instrumentul de bază al informației este calculatorul electronic de vocație universală, ea apărând, în linii mari, ca ansamblul tehnicilor legate de calculator și aplicațiile lui. Informatica este un mijloc, un instrument de deservire a activității de conducere. Materializarea instrumentului informatic pe un anumit organism sau domeniu reprezintă sistemul informatic. Un

²² D.Rusu, *Teorii și sisteme de conducere a contabilității pe plan mondial*, Univ „Al.I.Cuza” Iași, 1975, p.148-149.

Sistemul tehnic supus unor cerințe informaționale și de conducere, devine sistem informatic. El tratează structuri de date care apar sub formă de informații cu conținut numai la interfețele de contact cu sistemul real condus și cu omul de conducere.

Considerăm că nici un alt domeniu nu este mai riguros și mai stabil decât cel al contabilității și de aceea contabilitatea constituie aplicația cel mai frecvent evocată în proiectele de organizare a sistemelor informatice. Mecanizarea contabilității, efectuată cu mașini de contabilizat ori cu cartele perforate și chiar cu calculatoarele din primele două generații, nu pare să fi ridicat probleme deosebite. Aici, punerea la punct a mecanizării lucrărilor de contabilitate este de mai mulți ani aproape terminată, însă fără a putea atinge stadiul operațional.

Nu același lucru se întâmplă și în cazul calculatoarelor din generațiile superioare. Odată cu creșterea enormă a posibilităților de prelucrare există și posibilități mai mari de a greși, cu consecințe însemnate. Exploatarea mașinilor clasice era destul de limitată cu toate avantajele de flexibilitate pe care acesta o determină. În cazul calculatoarelor moderne se vorbește de o producție de masă, de unde rigiditatea, necesitatea unei pregătiri minuțioase a implementării, ca și a personalului de concepție și execuție.

Această strictețe în organizare ar trebui să favorizeze contabilitatea din punct de vedere tehnic, întrucât dispune de reguli permanente, planuri de conturi uniformizate și de genialul mecanism al calculului digrafic. Dar această viziune cu totul teoretică se aplică mai mult operațiunilor de centralizare contabilă, care nu constituie decât partea de rutină. În definitiv contabilitatea constituie un vast ansamblu, nu prea omogen, care cuprinde în mare două părți relativ definite: contabilitatea generală și contabilitatea analitică. În sfera ei se mai integrează și o a treia parte cu multă eficiență, contabilitatea previzională. Aceasta face pași timizi, iar în condițiile calculatoarelor ea se va contura și va constitui elementul principal pentru realizarea controlului.

Sistemul informatic constituie centrul de legătură între activitățile întreprinderii (fig.2)²⁴.

²⁴ T.Tămășan, ș.a. Sistem informatic de gestiune pentru unitățile industriale, Editura „Dacia”, Cluj-Napoca, 1978, p.29.

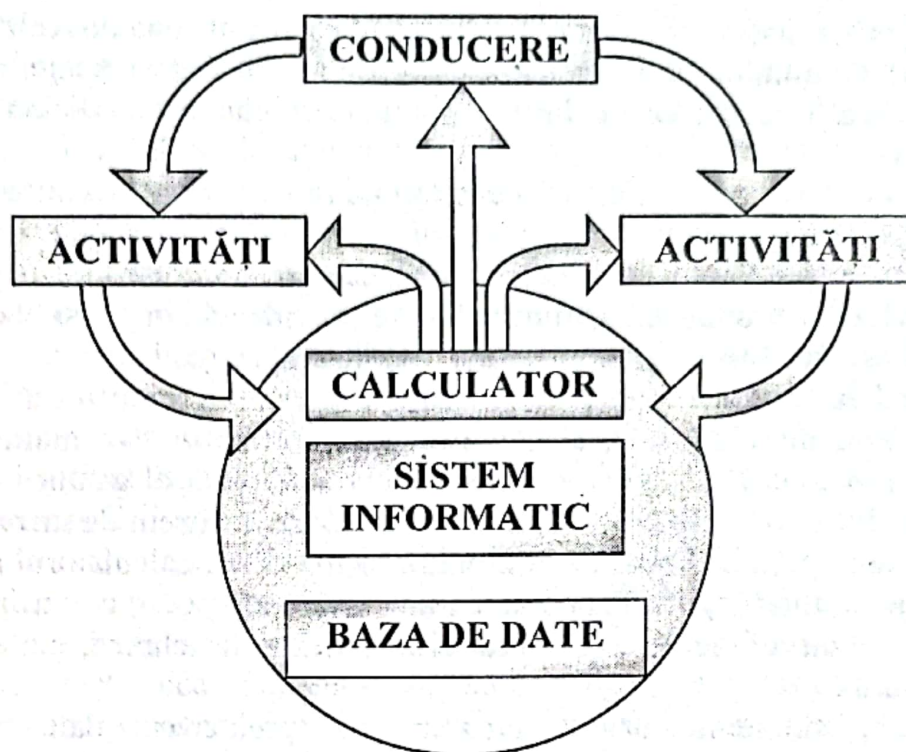


Fig.2. Sistemul informatic - centru de legătură între activitățile întreprinderii

Deși primele sisteme informatice de prelucrare mecanizată și automatizată a datelor au fost organizate sub conducerea directă a contabilului șef, odată cu abordarea lucrărilor mai complexe, când greutatea se înmulțeau, au început să se audă frecvent afirmații (niciodată demonstrate, dar atât de puternice încât se avea impresia că lucrurile mergeau de la sine), cum că responsabilul cu informatica trebuie să fie legat de nivelul cel mai înalt din întreprindere. Aceasta ca și când autoritatea aparentă ar fi suficientă să acopere lipsurile sau să elimine dificultățile care sunt inerente. După reușitele inițiale în materie de prelucrare automată a datelor, primele dificultăți și-au făcut apariția atunci când s-au programat lucrări de mare complexitate.

Responsabilul cu informatica considerăm noi, trebuie să fie în toate cazurile economistul, contabil șef.

Era calculatoarelor electronice a deschis și contabilității posibilități nebănuite de perfecționare. Prelucrarea electronică a datelor și-a făcut tot mai mult loc în domeniul contabilității datorită pe de o parte volumului mare de muncă, iar pe de altă parte necesităților de informare rapidă și precisă a conducătorilor în procesul de luare a deciziilor.

Apariția mașinilor electronice de calcul reprezintă una din cele mai mari realizări ale omului, care afectează toate domeniile vieții sociale: producția, conducerea întreprinderilor, învățământul și cercetarea, medicina și creația artistică etc.

Dezvoltarea impresionantă a economiei ridică probleme calitativ noi, de mare complexitate, în ce privește conducerea cu eficiență maximă a întreprinderilor. Pentru a conduce sunt necesare un control sistematic și o bună evidență. Conducerea științifică cere o evidență simplă și clară, dar în stare să asigure cunoașterea precisă și multilaterală a realității.

Realizarea acestui obiectiv presupune prelucrarea cu viteză ridicată a unui volum mare de date, alegerea soluției optime dintr-o multitudine de ipoteze și variante. Calculatorul electronic, ca auxiliar al gândirii omenesti, este capabil să îndeplinească cu o precizie și viteză extrem de mare cele mai complicate operații. Subordonat omului, dirijat de el, calculatorul îi mărește enorm posibilitățile, afirmându-se ca un simbol al epocii, ca un instrument din cele mai eficiente al revoluției științifice și tehnice, un factor al progresului.

Un domeniu unde automatizarea prelucrării datelor, ca și teleprelucrarea se impune ca primă necesitate este contabilitatea. De fapt, economiștii contabili au fost cei dintâi care s-au gândit și au aplicat tehnica de calcul pentru rezolvarea complicatelor probleme de calcul economic. Tot ei au fost aceia care au extins sfera mecanizării și apoi a automatizării prelucrării datelor și în alte domenii de activitate. Aprecierea în sensul că „Contabilitatea s-a afirmat în viața social-economică unde a contribuit și contribuie în mare măsură la stabilirea ordinii economice și a echilibrului financiar²⁵”, are un profund temei, bazat pe studierea atentă a realităților prezente și a celor din trecut.

Cunoașterea înseamnă putere, spunea filosoful Francis Bacon. Acest lucru se poate realiza astăzi numai prin folosirea pe scară largă a calculatoarelor electronice. Dar, cu toate că aceste mașini construite de om, după o anumită logică, pot rezolva orice calcul, în orice domeniu și de volum mare, ele nu-l pot înlocui pe om în toate activitățile sale. Mașina prin ea însăși nu gândește, ci rezolvă numai probleme pe care omul i le programează în prealabil. Lucrează numai programate și supravegheate de om, în interesul său, înlocuindu-l în munca intelectuală de volum foarte mare și rezolvă totul într-un timp scurt.

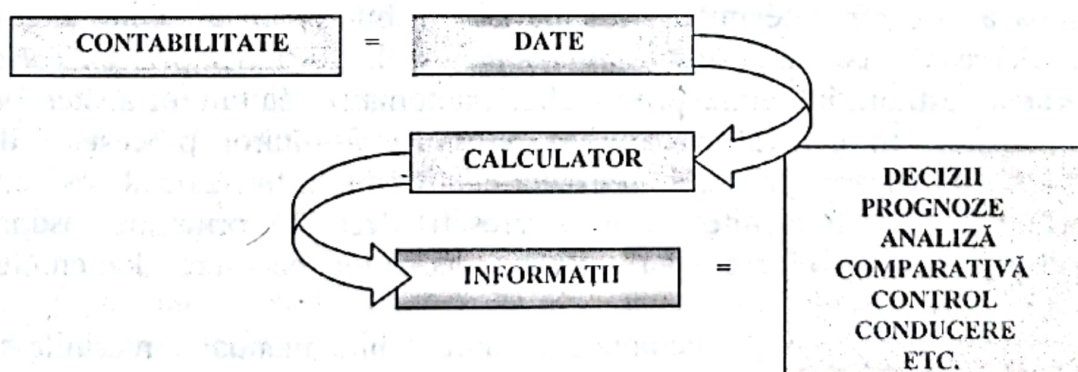
Un calculator de capacitate medie și mare efectuează sute de mii și milioane de operații pe secundă. El poate regăsi o informație, printre alte câteva milioane de informații în mai puțin de o jumătate de secundă. Există

²⁵ D.Rusu, Contabilitate generală, Ediția a II-a, E.D.P., București, 1972, p.16.

astăzi calculatoare electronice de capacitate mare, folosite în efectuarea calculelor de gestiune, de contabilitate, care execută într-o secundă tot atâtea operații câte execută un contabil în decursul întregii sale activități profesionale. Un astfel de calculator nu are limite în ceea ce privește posibilitățile de efectuare a calculelor, indiferent de complexitatea lor. Singura limită este aceea determinată de capacitatea umană de elaborare a programelor.

Calculul digrafic fiind o componentă de bază a sistemului informațional economic, pentru a răspunde într-un grad tot mai înalt cerințelor de conducere științifică și de control, contabilitatea își perfecționează continuu metodele sale de tehnică, lărgind în același timp și orizontul ei de cunoaștere, capătă un conținut nou munca aparatului contabil, se asigură diviziunea rațională a muncii și normarea lucrărilor. Întrebuințarea mașinilor de calcul contribuie la realizarea unei largi unități între cele trei forme de evidență, deoarece datele contabile, statistice și ale evidenței tehnico-operative se elaborează pe baza acelorași documente. Scopul ce trebuie atins prin prelucrarea electronică a datelor în contabilitate este crearea, pentru conducerea întreprinderii, a unui instrument de control și dirijare. Domeniile contabilității se lărgesc mult în condițiile prelucrării electronice a datelor, lucru care este pe deplin posibil, pentru că în aceste condiții nu se mai poate pune problema separării de contabilitate a anumitor calcule previzionale, de prognoză economică, care se bazează tocmai pe datele contabilității.

Prelucrarea electronică a datelor contabile nu se limitează numai la efectuarea calculelor pentru înregistrări în conturi ci a pătruns și în domeniul calculului costurilor și a analizei comparative. Calculatorul electronic execută toate operațiile programate (calculează, stabilește abaterile, prelucrează rezultatele etc.). Încă de pe acum, nu se mai poate discuta de contabilitate în afara calculatorului electronic.



Dezvoltarea contabilității în viitor trebuie studiată cu multă atenție și privită drept esențială pentru sistemul informațional economic, singura

capabilă să furnizeze informații multiple și precise, să efectueze controlul și să dirijeze întreaga activitate economică în cadrul întreprinderilor și organizațiilor economice, să dea soluții pînă la cel mai înalt nivel al economiei naționale.

O problemă de o importanță deosebită în condițiile utilizării calculatoarelor electronice este aceea a înlăturării fișelor contabile. Datele care actualmente sunt înregistrate în fișe, manual sau mecanic la mașinile de contabilizat, calculatorul le înmagazinează automat, în benzi sau discuri magnetice, ori în alți purtători de informație. Aceasta este o realizare mare deoarece timpul de acces aleatoriu, de exemplu, la informația stocată pe discuri magnetice este de ordinul milisecundelor. Situația unui cont se poate obține într-un timp extrem de scurt și fără greșeli. Datorită acestor purtători se poate realiza transmiterea la distanță a informațiilor, costul lor diminuându-se substanțial. Calculatorul poate fi legat de ansambluri de mașini-unelte și poate înregistra timpul productiv al acestora ca și timpul de inactivitate; în industria textilă de exemplu, se poate conecta la războaiele de țesut, pe care să le dirijeze și, în același timp, să facă calcule privind producția, retributiile etc. În comerț se poate conecta la mașinile de casă, unde va înregistra nu numai numerarul ce se încasează ci și cantitatea mărfurilor vândute pe feluri de marfă etc.

Datorită performanțelor pe care le au calculatoarele electronice, o bună utilizare a lor duce la realizarea unei integrări complete a tratării datelor, în vederea obținerii informațiilor necesare oricăror interese și la punerea în aplicare a unei gestiuni integrate. Numai un sistem de gestiune integrată poate răspunde în mod satisfăcător ansamblului cerințelor în informații ale întreprinderilor de astăzi și de mâine.

Autorul francez Michel Branda, în lucrarea „La gestion integree et ses problèmes comptables”, subliniază că integrarea datelor, adică exploatarea continuă a oricăror date în toate scopurile posibile și imaginabile, este o acțiune care conduce la gestiune previzională, și la gestiunea prin excepție. Integrarea gestiunii înseamnă printre altele, automatizarea tuturor abaterilor, a comenzilor. În general ea implică optimizarea tuturor proceselor de decizie. Prin aplicarea principiului excepției, sistemul informatic al gestiunii integrate nu va transmite celor interesați decât informațiile asupra anomaliilor sau cele care stau la baza deciziilor necesare domeniului respectiv.

Caracteristic pentru prelucrarea datelor contabile, manual la mașinile de contabilizat sau la cele cu cartele perforate este manipularea unui suport, purtător de informații (fișe, cartele, jurnal etc.) care rămâne vizibil și citibil în orice moment. Canalul de tratare rămâne tot timpul accesibil, el netratând decât o linie de lucru și după modalități bine cunoscute. Calculatoarele de

mare putere prin posibilitățile nelimitate pe care le au, suprimă documentele tradiționale și prin prelucrare integrată, înlătură aceste posibilități de control. Acum devine indispensabilă cercetarea normelor de prelucrare, a punctelor nodale, în scopul înlăturării în totalitate a posibilităților de a greși. Calculatoarele au posibilitatea reprezentării datelor contabile și a informațiilor, nu numai sub formă numerică sau alfanumerică ci și în imagini. Reprezentarea în imagini, după părerea noastră, completează reprezentările prin cifre și litere și exprimă mai direct și uneori mai clar fenomenul studiat. Nevoile contabilității se potrivesc perfect unei asemenea reprezentări.

O altă problemă de importanță covârșitoare pentru progresul disciplinei noastre este realizarea unei contabilități dinamice. Calculatorul electronic este instrumentul care permite obținerea unei contabilități dinamice, capabilă să facă calcule și să furnizeze informații sintetice și analitice, în fiecare moment, după necesități și nu numai în anumite momente fixate dinainte. Contabilitatea dinamică este un sistem informatic organizat după structura analitică a unui plan contabil și care asigură în mod continuu stocarea tuturor informațiilor care afectează viața întreprinderii și punerea la zi a documentelor contabile corespunzătoare; tratarea acestor informații pentru a elabora la comandă rezultatele necesare pregătirii deciziilor. Dacă se introduce în sistemul contabil ca dimensiune „timpul” aceeași informație poate fi considerată succesiv: previzională, angajată, realizată, statistică.

Contabilitatea dinamică dă posibilitatea definirii tendințelor și a organizării unui control permanent asupra abaterilor dintre realizare și previziune. Definirea tendințelor este posibilă deoarece situația calculului apare ca un fenomen continuu căruia i se poate măsura evoluția.

Experiența acumulată până acum în utilizarea calculatoarelor electronice în gestiunea economică crează noi căi pentru elaborarea și promovarea unei concepții unitare în realizarea sistemului național de informatică și conducere, care să asigure legătura organică între informație și decizie la toate nivelele activității economice. În vederea creării unui sistem informațional cuprinzător și operativ, a modernizării întregii activități de conducere, se prevede introducerea treptată a sistemelor de conducere cu mijloace de prelucrare automată a datelor și dotarea economiei cu tehnică de calcul.

O preocupare susținută în acest domeniu se remarcă și pe plan mondial. Contabilitatea trebuie să ofere informații mai multe și mai bune, să-și extindă activitatea și în domenii unde nu a pătruns până acum, să folosească mai mult metodele matematice. Acest lucru este perfect realizabil datorită existenței calculatoarelor electronice. Din ce în ce mai mult, contabilitatea

se afirmă și trebuie să se afirme ca instrument fundamental de conducere la nivel micro și macroeconomic.

Tehnica electronică a deschis și pentru economiștii contabili un viitor strălucit. Utilizarea cu succes a calculatoarelor electronice în prelucrarea datelor contabile este posibilă numai în condițiile existenței unor specialiști cu înaltă calificare, economiști contabili specializați în organizarea contabilității, în programarea calculatoarelor, în analize contabile. Astăzi se folosește încă o mare parte a timpului pentru înregistrări în conturi. Economiiștii nu dispun de timpul necesar efectuării analizei, controlului și previziunii. Prin automatizarea prelucrării datelor contabile nu se restrânge sfera de activitate a contabilității, ci se lărgeste, îndreptându-se din ce în ce mai mult spre previziune, care este un element esențial al conducerii activității.

Economiștii contabili trebuie și va trebui să fie mereu la curent cu noutățile în tehnica de prelucrare automată a datelor. Calculatorul nu este „creier electronic” el este „servitor electronic”. El nu se poate pune în locul omului și de aceea economiștii trebuie să fie capabili să-l utilizeze în cel mai înalt grad.

Tehnica electronică, calculatoarele, oferă profesiei de contabil posibilități nebănuite, orizonturi largi. Singura problemă - dar nu ușoară - este adaptarea cu înțelegere la noile condiții de lucru, contabilii fiind colaboratorii cei mai apropiați ai conducătorului întreprinderii.

Principiile calculului contabil digrafic nu se încalcă nici în condițiile calculatoarelor, deși înregistrările în conturi nu sunt vizibile. Contabilitatea reunește chiar în forma ei actuală multe din calitățile afectate pentru un sistem informatic de gestiune integrală. Ea a fost și este știința economică care furnizează informațiile cele mai utile pentru previziune, coordonare și control. În fața ei stă un viitor plin de perspective. Cu mai bine de șase decenii în urmă eruditul Johan Fr.Schär fixase atribuțiile contabilității - căreia îi spusese „Versuchnungs wissenschaft” - astfel: „Contabilitatea este judecătorul drept al trecutului, îndrumătorul prezentului și consilierul indispensabil al viitorului”:

CAPITOLUL II

CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR DE CAPITAL

2.1. CONȚINUTUL ȘI STRUCTURA CAPITALULUI

Puterea economică și financiară a oricărei unități patrimoniale este dată, în primul rând, de capitalul propriu, sub diferitele lui forme.

Capitalul propriu, definit în legislația noastră, reprezintă totalitatea capitalurilor proprietate individuală sau ale asociațiilor care se înscriu în pasivul bilanțului și se compun din aporturile de capital (capital social) și primele legate de capital, diferențele din reevaluare, rezervele și alte fonduri proprii, beneficiile nerepartizate reportate din anii precedenți, subvențiile pentru investiții și provizioanele reglementate.

Partea cea mai substanțială a capitalului cu care operează unitățile economice o formează capitalul social. Acesta, este egal cu valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale, respectiv cu valoarea aportului în natură sau în numerar, a rezervelor încorporate și a profitului repartizat pentru majorarea capitalului sau altor operațiuni care conduc la modificarea acestuia.

Capitalul social al agenților economici îmbracă forme de capital social propriu permanent și de capital atras.

Capitalul social propriu permanent poate fi constituit din următoarele elemente: capitalul existent la fostele unități de stat la constituirea societăților comerciale, capitalul firmelor private nou înființate sau reorganizate din fostele întreprinderi mici și asociații cu scop lucrativ; capitalul social subscris și vărsat la înființare și pe parcurs, în natură și în numerar, de către acționari și asociații (persoane fizice și juridice); capital rezultat prin asocierea cu alte unități; titluri de participare, împrumuturi, titluri de creanță, obligațiuni purtătoare de dobânzi, efecte comerciale etc.

Capitalul atras, sub forma „decontărilor în curs” cu furnizorii, salariații, bugetul statului și al asigurărilor sociale etc., sub forma pasivelor stabile. Capitalul atras are avantajul că poate fi utilizat în interes propriu fără obligația unei contraprestații sau dobândă. Capitalul atras se formează și din anumite fonduri proprii cu destinație prestabilită, cum ar fi fondul de dezvoltare etc., care sunt utilizate în exploatarea curentă până la scadența folosirii lor conform destinației prestabilite. Se mai adaugă și rezervele constituite sub formă de provizioane și chiar profitul nerepartizat.

2.2. CONTABILITATEA OPERAȚIILOR PRIVIND CAPITALURILE PROPRII ȘI A REZERVELOR

Contabilitatea operațiunilor de capital și a rezervelor se realizează prin intermediul conturilor din grupa 10 „CAPITAL ȘI REZERVE” din planul de conturi general.

Această grupă cuprinde următoarele conturi de gradul I și II:

101	Capital social
1011	Capital subscris nevărsat
1012	Capital subscris vărsat
1017	Capital social rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale
1018	Patrimoniu propriu al regiei rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale
104	Prime legate de capital
1041	Prima de emisiune sau de aport
1042	Prima de fuziune
105	Diferențe din reevaluare
106	Rezerve
1061	Rezerve legale
1063	Rezerve statutare
1068	Alte rezerve
107	Rezultatul reportat
108	Contul întreprinzătorului individual

Conturile de capitaluri cuprind totalitatea surselor de finanțare, aflate la dispoziția unității patrimoniale, formate din capitaluri proprii, provizioanele pentru riscuri și cheltuieli asimilate capitalurilor proprii, împrumuturile pe termen lung și mediu și alte surse cu durată de finanțare mai mare de un an.

Contabilitatea capitalului se realizează, prin folosirea contului 101 „Capital social”. Cu ajutorul acestui cont se ține evidența capitalului social subscris și vărsat în natură și/sau numerar de acționarii sau asociații unității patrimoniale, precum și a capitalului social și a patrimoniului propriu rezultat în urma reevaluării imobilizărilor corporale. Tot aici se înregistrează diminuarea sau majorarea capitalului social ca urmare al altor operațiuni economice.

Capitalul subscris și vărsat se înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire a societății și a documentelor de justificare privind vărsămintele de capital.

Contabilitatea analitică a capitalului social se ține pe acționari sau asociați cuprinzând numărul și valoarea nominală a acțiunilor sau a părților sociale subscrise sau vărsate.

Contul 101 „Capital social” este un cont de pasiv. În creditul lui se înregistrează, pe cele patru analitice, (de fapt, conturi sintetice de gradul II) după caz, următoarele operațiuni economice și financiare: capitalul social subscris de acționari sau asociați în natură și/sau numerar prin debitarea contului 456 „Decontări cu asociații privind capitalul”; cu rezervele destinate măririi capitalului social prin debitul contului 106 „Rezerve”; cu profitul net realizat în exercițiile precedente sau la închiderea exercițiului financiar precedent, destinat măririi capitalului social, prin debitul conturilor 107 „Rezultatul reportat” și 129 „Repartizarea profitului”, după caz; cu primele de fuziune și de aport legate de capital, prin debitul contului 104 „Prime legate de capital”; cu valoarea mijloacelor fixe executate sau achiziționate, în cazul măririi capitalului social, prin debitarea contului 111 „Fondul de dezvoltare”.

Contul 101 „Capital social” se debitează cu: capital social retras de acționari sau asociați, prin creditarea contului 456 „Decontări cu asociații privind capitalul”; cu pierderile realizate în exercițiile financiare precedente și după încheierea exercițiului financiar curent, care reduc capitalul social, prin creditul conturilor 107 „Rezultatul reportat” și 121 „Profit și pierderi”. Soldul contului reprezintă capitalul social subscris, vărsat și nevărsat.

2.2.1. Contabilitatea operațiunilor privind constituirea capitalului

Constituirea capitalului se produce cu prilejul înființării unității patrimoniale, cu respectarea în totalitate a legislației în vigoare la data respectivă. Sub aspect contabil prezintă interes problema subscrierii

capitalului și a aportului în natură și în numerar a participanților sau acționarilor unității respective.

Această problemă, îmbracă trei aspecte mai importante:

- subscrierea capitalului în numerar (lei, valută) și în natură (mijloace fixe, obiecte de inventar, materiale, mărfuri etc.)
- depunerea capitalului subscris sub diferitele lui forme;
- demararea activității prin utilizarea capitalului subscris și vărsat și a altor resurse (credite bancare etc).

Exemple:

Subscrierea capitalului social, pe baza contractului de societate autentificat în sumă de 4.960.000 lei, se reflectă în contabilitate astfel:

4.960.000	456	=	1011	4.960.000
Decontări cu asociații privind capitalul.				Capital subscris nevărsat
(analitic pe fiecare asociat)				

Considerăm că asociații depun, sub diferite forme, capitalul social subscris, după cum urmează:

- depuneri în numerar prin caseria unității	840.000 lei
- depuneri în numerar prin bancă	230.000 lei
- obiecte de inventar (mobilier)	150.000 lei
- mijloace fixe	2.600.000 lei
- piese de schimb	60.000 lei
- materii prime	1.080.000 lei

	%	=	456	4.960.000 lei
840.000	5311			
Casa în lei				Decontări cu asociații privind capitalul
230.000	5121			
Conturi la bănci în lei				
150.000	321			
Obiecte de inventar				
2.600.000	212			
Mijloace fixe				
60.000	3014			
Piese de schimb				
1.080.000	300			
Materii prime				

Concomitent se înregistrează și diminuarea capitalului subscris nevărsat și reflectarea în contul 1012 a capitalului subscris vărsat, care reprezintă substanța patrimoniului.

4.960.000	1011	=	1012	4.960.000
Capital subscris nevărsat			Capital subscris vărsat	

Contabilitatea analitică a capitalului social subscris și vărsat se ține pe acționari și asociați și în cadrul lor pe feluri de contribuții (în numerar și/sau în natură evaluat în bani).

2.2.2. Contabilitatea operațiunilor privind creșterea capitalului

În general, toți agenții economici, cu capital privat, de stat sau cu capital mixt, sunt interesați în majorarea capitalului social care conduc la asigurarea unei eficiențe economice mai ridicate și, în același timp, reduce dependența față de creditele bancare, purtătoare de dobânzi substanțiale.

1) Creșterea capitalului social se poate realiza pe mai multe căi. Una dintre acestea este emitere de noi acțiuni. De exemplu, o societate comercială emite, la un moment dat, un număr suplimentar de 1000 noi acțiuni a căror valoare este de 25.000 lei/acțiune. Față de valoarea vechilor acțiuni, cele noi sunt mai scumpe cu 5000 lei/acțiune.

Deci:

- valoarea totală a noilor acțiuni este de $1000 \times 25.000 = 25.000.000$ lei
- valoarea acelorasi acțiuni la prețul vechi este de $1.000 \times 20.000 = 20.000.000$ lei
- diferența de valoare este de $(25.000.000 - 20.000.000) = 5.000.000$ lei.

În acest caz, înregistrarea în contabilitate va fi următoarea:

25.000.000	456	=	%	
Decontări cu asociații privind capitalul			1011	20.000.000
			Capitalul subscris nevărsat	
			1041	5.000.000
			Prime de emisie sau de aport	
			(1000 acțiuni x 5.000 lei)	

Să presupunem, în continuare, că din acțiunile emise s-au vândut un număr de 500 la valoare nouă de 25.000 lei acțiunea. Cumpărarea și plata noilor acțiuni s-a făcut prin caseria unității.

12.500.00	5311	=	456	12.500.000
Casa în lei			Decontări cu asociații privind	capitalul
(500 x 25.000 = 12.500.000)				

și concomitent

%		=	1012	12.500.000
10.000.000	1011		Capital subscris vărsat	
Capital subscris nevărsat				
(500 x 20.000)				
2.500.000	1041			
Prime de emisie sau de aport				
(500 x 5000)				

Se mai întâlnește situația când primele de emisiune se trec la rezerve. În această modalitate înregistrarea precedentă, pentru diferențierea de valoare a noilor acțiuni emise, se prezintă astfel:

2.500.000	1041	=	106	2.500.000
Prime de emisie sau de aport			Rezerve	

2) Creșterea capitalului pe bază de operațiuni interne.

Considerăm, spre exemplu, că la sfârșitul exercițiului financiar se transferă la capitalul social următoarele fonduri:

- rezervele destinate majorării acestuia 27.300.000 lei
- profitul net realizat în exercițiile precedente destinate acestui scop în sumă de 36.400.000 lei
- primele de aport și fuziune de 124.346.000 lei
- valoarea mijloacelor fixe executate sau achiziționate din fondul de dezvoltare de 6.500.000 lei

- profitul net realizat la închiderea anului precedent, destinat creșterii capitalului, înregistrat în contul de repartizare a profitului în sumă de 3.243.000 lei.

	%	=	101	197.789.000
27.300.000	106			Capital social
Rezerve				(pe analiticele corespunzătoare)
36.400.000	107			
Rezultatul raportat				
124.346.000	104			
Prime legate de capital				
6.500.000	111			
Fondul de dezvoltare				
3.243.000	129			
Repartizarea profitului				

2.2.3 Contabilitatea operațiunilor privind micșorarea capitalului

Există mai multe situații care conduc la diminuarea capitalului social al unui agent economic, situații nefavorabile și care micșorează puterea economică și prosperitatea oricărei unități patrimoniale. Mai frecvente sunt cazurile în care o parte a acționarilor sau asociaților își retrag în totalitate sau în parte acțiunile lor și în al doilea rând, reducerea capitalului social se mai produce, și atunci când unitatea funcționează neeficient și se impune anularea sau compensarea unor pierderi aferente exercițiilor financiare anterioare sau a celui recent încheiat.

Exemple:

Presupunem că din cauza unor neînțelegeri sau a dificultăților prin care trece societatea comercială, un număr de acționari își retrag acțiunile. Valoarea acestora este egală cu cea de la data cumpărării lor, în sumă totală de 14.200.000 lei. În contabilitate operațiunile vor fi următoarele:

- micșorarea capitalului subscris și vărsat:

14.200.000	1012	=	456	14.200.000
Capital subscris si vărsat			Decontări cu asociații privind capitalul	
			(analitic pe fiecare asociat sau acționar)	
-decontarea cu asociații:				
14.200.000	456	=	5311	14.200.000
Decontări cu asociații privind capitalul			Casa în lei sau	
			5121	
			Conturi la bănci în lei etc.	

Micsorarea capitalului prin acoperirea pierderilor are loc în cazul în care, pierderile din exercițiile precedente sau curente nu pot fi acoperite pe alte căi. În acest caz se procedează fie la reducerea nominală a acțiunilor, fie la reducerea numărului de acțiuni.

În contabilitate, reducerea capitalului social cu pierderile realizate în exercițiile financiare anterioare, se înregistrează astfel:

100.000.000	101	=	107	100.000.000
Capital social			Rezultate reportate	

și reducerea capitalului social cu pierderile înregistrate în exercițiul financiar precedent, în sumă de 4.000.000 lei.

400.000.000	101	=	121	400.000.000
Capital social			Profit și pierderi	

2.2.4. Contabilitatea primelor legate de capital

Primele legate de capital (de emisiune, de fuziune, de aport) reprezintă excedentul dintre valoarea de emisiune și valoarea nominală a acțiunilor sau a părților sociale.

Contabilitatea acestor „prime” se tine cu ajutorul contului 104. Prime legate de capital, cont de pasiv, de surse proprii. Se creditează cu primele stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii sau aportului de capital, prin debitarea contului 456 „Decontări cu asociații privind capitalul”. În acest fel unitatea patrimonială evidențiază dreptul de creanță față de persoanele fizice și juridice cu care intră în relații patrimoniale.

În debitul contului 104 „Prime legate de capital” se înregistrează primele de fuziune și de aport la capital, încorporate la capitalul social, prin creditul contului 101 „Capital social”, precum și primele de emisiune transferate la rezerve, prin creditul contului 106 „Rezerve”.

Soldul contului reprezintă primele de emisiune, de fuziune sau de aport la capital, neîncorporate la capitalul social sau la rezerve.

Exemple:

Societatea comercială, în baza hotărârii adunării generale, decide emiterea unui număr de 5000 noi acțiuni la o valoare de emisie nominală de 25.000 lei. Valoarea veche a unei acțiuni este de 20.000 lei. Acțiunile sunt nominative și se depun în numerar 50% din valoarea lor precum și prima de emisie, la subscriere.

125.000.000	456	=	%	
Decontări cu asociații privind capitalul			1011	100.000.000
				Capital subscris nevărsat
				(5.000 x 20.000 lei =
				100.000.000 lei)
			1041	25.000.000
				Prime de emisiune
				5000 acțiuni x 5000 dif.val =
				25.000.000

Se depune în contul de la bancă 50% din valoarea acțiunilor, plus prima de emisiune în întregime.

75.000.000	512	=	456	75.000.000
Conturi la bănci în lei				Decontarea cu asociații privind capitalul

Înregistrarea capitalului subscris și vărsat de 50%.

50.000.000	1011	=	1012	50.000.000
Capital subscris nevărsat			Capital subscris vărsat	

Trecerea la rezerve a primelor de emisiune încasate.

25.000.000	1041	=	106	25.000.000
Prime de emisiune			Rezerve	

2.2.5. Contabilitatea diferențelor din evaluare

Diferențele din reevaluare, se calculează și se înregistrează în contabilitate, periodic, în majoritatea cazurilor, conform unor hotărâri guvernamentale. Ele reprezintă soldul diferențelor dintre valoarea actuală (mai mare) și valoarea înregistrată în contabilitate a elementelor de activ (mai mică) supuse reevaluării. Diferențele rezultate din reevaluarea elementelor de activ se transferă la rezerve, la capitalul social sau la alte destinații stabilite potrivit reglementărilor în vigoare.

Evidența diferențelor din reevaluarea elementelor de activ se realizează cu ajutorul contului 105 „Diferențe din reevaluare”. Este un cont bifuncțional. În condiții de inflație îmbracă întotdeauna rolul unui cont de pasiv.

Exemple:

Se calculează și se înregistrează diferența de valoare ca urmare a reevaluării mijloacelor fixe, mai mare, cu suma de 7.824.000 lei.

7.824.000	212	=	105	7.824.000
Mijloace fixe (pe analitice)			Diferențe de reevaluare	

Concomitent se face trecerea diferenței de valoare la capitalul social sau la rezerve.

7.824.000	105	=	1012	7.824.000
Diferențe din reevaluare			Capital social vărsat	
7.824.000	105		1068	7.824.000
Diferențe din reevaluare			Alte rezerve	

În legătură cu diferențele din reevaluare este de reținut și acțiunea mai largă de reevaluare a activelor și chiar a unor pasive. Elementele de activ imobilizate material și financiar pot face obiectul unei reevaluări dacă legislația națională o autorizează. Elementele de activ imobilizate nematerial nu pot fi reevaluate. Operația de reevaluare constă în substituirea valorilor contabile cu elemente privind valoarea lor de întrebuințare. Plusul de valoare care rezultă este înregistrat în contrapartida postului poziției de reevaluare care figurează în capitalurile proprii. Această plusvaloare nu constituie un element de rezultat. Devalorizările ulterioare se calculează pe baza noilor valori. Deci:

+ Δ creșteri de valori :

Conturi de valori materiale și financiare	=	105 Diferențe din reevaluare
--	---	---------------------------------

- Δ diminuări de valori :

105 Diferență din reevaluare	=	Costuri de valori materiale și financiare
---------------------------------	---	--

Închiderea contului 105 „Diferențe din reevaluare” se face pe seama conturilor specifice din „rezerve” până la consumarea lor, cele nefavorabile, după care afectează capitalul social.

207.000	101	=	105	207.000
Capital social			Diferențe din reevaluare	

2.2.6. Contabilitatea rezervelor

În structura capitalurilor proprii sunt cuprinse și rezervele, ce se constituie, în principal, din profitul net precum și din alte surse. Contabilitatea rezervelor se ține pe categorii de rezerve: rezerve legale, rezerve statutare și alte rezerve.

Rezervele legale se constituie anual, din profitul unității patrimoniale, în cotele și limitele prevăzute de lege. Rezervele astfel constituite în caz de micșorare, se completează în condițiile prevăzute de lege. De asemenea, în rezerve se include excedentul obținut prin emisiunea acțiunilor la un curs mai mare decât valoarea lor nominală, dacă acest excedent nu este întrebuințat la plata chetuielilor de emisiune sau dacă nu este destinat amortizărilor.

Rezervele statutare se constituie anual din profitul net al unităților patrimoniale, conform prevederilor din statutul acestora.

Alte rezerve, neprevăzute de lege sau de statut, pot fi constituite facultativ pe seama profitului net, pentru acoperirea pierderilor sau pentru alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale.

Contabilitatea rezervelor de sine cu ajutorul contului 106 „Rezerve”, prin conturile sintetice de gradul II: rezerve legale, rezerve statutare și alte rezerve.

Contul 106 „Rezerve” este un cont pasiv. Se creditează cu profitul net realizat în exercițiile financiare precedente, virat la rezerve, prin debitarea contului 107 „Rezultatul reportat”; cu rezervele constituite din profitul realizat în exercițiile financiare precedente, prin debitarea contului 129 „Repartizarea profitului”; precum și cu primele de emisiune transferate la rezerve, înregistrate anterior în contul 104 „Prime legate de capital”.

În debitul contului 106 „Rezerve” se înregistrează rezervele destinate măririi capitalului social, prin creditul contului 101 „Capital social”, precum și rezervele utilizate pentru acoperirea debitului conturilor 107 „Rezultatul reportat” și 121 „Profit și pierderi”. Soldul contului reprezintă rezervele existente.

Exemple:

- a) Se înregistrează virarea la rezerve legale a profitului net nerepartizat, realizat în exercițiile financiare anterioare, în sumă de 510.000 lei.

510.000	107	=	1061	510.000
Rezultatul reportat			Rezerve legale	

b) Se înregistrează rezervele constituite din profitul realizat și repartizat în acest scop, în exercitiul financiar precedent, în sumă de 200.500 lei, în baza hotărârii adunării generale a acționarilor.

200.500	129	=	1063	200.500
Repartizarea profitului			Rezerve statutare	

c) Se înregistrează la rezerve transferul primelor de emisiune în sumă de 3.410.000 lei.

3.410.000	1041	=	1068	3.410.000
Prime de emisiune sau de aport			Alte rezerve	

d) Se înregistrează mărirea capitalului social cu rezervele destinate acestui scop, în sumă de 200.500 lei.

200.500	1063	=	1012	200.500
Rezerve statutare			Capital subscris vărsat	

e) Se înregistrează utilizarea rezervelor legale, în sumă de 510.000 lei pentru acoperirea pierderilor din exercitiile financiare precedente.

510.000	1061	=	107	510.000
Rezerve legale			Rezultatul raportat	
			sau	
			121	
			Profit și pierderi	

2.2.7. Contabilitatea rezultatului reportat

În categoria capitalurilor proprii se include și rezultatul sau părți din rezultatul exercitiului financiar precedent a cărui repartizare a fost amânată de adunarea generală a acționarilor sau asociațiilor.

Evidența acestuia se realizează cu ajutorul contului 107 „Rezultatul reportat”, cont bifuncțional.

În debitul contului 107 „Rezultatul reportat” se înregistrează pierderile realizate în exercitiile financiare precedente, care nu au fost repartizate, prin creditarea contului 121 „Profit și pierderi”; profitul net realizat în exercitiile financiare precedente, destinat măririi capitalului social sau virat la rezerve, prin creditarea conturilor 101 „Capital social” și/sau 106 „Rezerve”; dividendele datorate acționarilor sau asociațiilor din profitul realizat din exercitiile financiare precedente, prin creditul contului 457 „Dividende de plată”.

În creditul contului 107 „Rezultatul reportat” se înregistrează: rezervele utilizate pentru acoperirea pierderilor realizate în exercitiile financiare precedente, prin debitul contului 106 „Rezerve”; profitul net realizat în exercitiile financiare precedente, nerepartizate precum și pierderea reportată din exercitiul financiar anterior, acoperită din profitul realizat în perioada curentă, prin debitul contului 121 „Profit și pierderi”; pierderile realizate în exercitiile financiare precedente, care reduc capitalul social, prin debitarea contului 101 „Capital social”.

Soldul debitor al contului reprezintă pierderea nerepartizată iar soldul creditor, profitul nerepartizat.

Exemple:

a) Se înregistrează pierderile din exercitiile precedente, în sumă de 384.200 lei, existente în creditul contului 107.

384.200	107	=	121	384.200
Rezultatul reportat			Profit și pierdere	

b) Se înregistrează profitul net, de 805.000 lei, destinat majorării capitalului social și cel destinat a fi trecut la rezerve de 1.304.000 lei, ambele realizate în anul precedent.

2.109.000	107	=	101	805.000
Rezultatul reportat				Capital social
			106	1.304.000
				Rezerve

c) Se face înregistrarea dividendelor datorate acționarilor sau asociaților, în sumă de 632.000 lei, repartizată din profitul net realizat în exercițiile precedente.

632.000	107	=	457	632.000
Rezultatul reportat				Dividende de plată

d) Se înregistrează acoperirea unor pierderi, în sumă de 700.000 lei realizate în exercițiile precedente, din rezerve.

700.000	106	=	107	700.000
Rezerve				Rezultatul reportat

e) Se înregistrează acoperirea pierderilor din exercițiul precedent, în sumă de 7.340.000 lei, din profitul net realizat în perioada curentă.

7.340.000	121	=	107	7.340.000
Profit și pierderi				Rezultatul reportat

f) Se înregistrează acoperirea unor pierderi din anul precedent, în sumă de 403.800.000 lei, prin reducerea capitalului social vărsat.

403.800.000	1012	=	107	403.800.000
Capital subscris vărsat				Rezultatul reportat

2.2.8. Contabilitatea întreprinzătorului individual

O asemenea contabilitate, în economia de piață, a privatizării largi și a inițiativei particulare este de o mare importanță și în continuă extindere. Această contabilitate se face cu ajutorul contului 108 „Contul întreprinzătorului individual”.

Prin folosirea acestui cont se ține evidența aporturilor și retragerilor în natură și/sau în numerar ale întreprinzătorului individual.

Contul 108 „Contul întreprinzătorului individual” este un cont de pasiv. În creditul lui se înregistrează: valoarea brevetelor, altor drepturi și valori similare, valoarea altor imobilizări necorporale, valoarea imobilizărilor corporale și financiare și valoarea stocurilor reprezentând aportul întreprinzătorului individual, în corespondență cu debitul conturilor de valori materiale și financiare respective; valoarea în numerar reprezentând aportul întreprinzătorului individual, prin debitul contului 531 „Casa”; sume reprezentând alte valori aduse de întreprinzătorul individual, prin debitul contului 532 „Alte valori”, sumele depuse în contul de disponibil, ca aport al întreprinzătorului individual, prin debitul contului 512 „Conturi curente la bănci”.

Soldul contului reprezintă aportul individual în natură și/sau în numerar.

Exemple:

a) Se înregistrează aportul întreprinzătorului individual constituit din diverse valori necorporale și corporale la capitalul unei unități patrimoniale.

%	=	108
205		Contul întreprinzătorului
Concesiuni, brevete și alte		individual
drepturi și valori similare		
211		
Terenuri		
212		
Mijloace fixe		
261		
Titluri de participare		
300		
Materii prime		

301	
Materiale consumabile	
321	
Obiecte de inventar	
etc	

b) Se înregistrează aportul în numerar, în sumă de 2.000.000 lei, al întreprinzătorului individual.

2.000.000	532	=	108	2.000.000
Casa				
Analitice:				Contul întreprinzătorului
5311 Casa în lei				individual
5314 Casa în devize				

c) Înregistrarea altor valori, în sumă de 310.000 lei, aduse ca aport de întreprinzătorul individual.

31.000	532	=	108	310.000
Alte valori				Contul întreprinzătorului
Analitice:				individual
5321 Timbre fiscale si				
postale				
5322 Bilete de odihnă				
si tratament				
5323 Tichete				

d) Înregistrarea depunerilor în contul de disponibil la bancă, în sumă de 5.340.200 lei, reprezentând aport al întreprinzătorului individual.

5.340.200	512	=	108	5.340.200
Conturi curente la bănci				Contul întreprinzătorului
(Analiticele corespunzătoare)				individual

e) Înregistrarea retragerii de către întreprinzătorul individual a unor valori necorporale și corporale (a acelor care mai există și nu au fost consumate sau a altora de același fel) de la unitatea patrimonială respectivă.

108	=	%
Contul întreprinzătorului individual		205
		Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare
		211
		Terenuri
		212
		Mijloace fixe
		261
		Titluri de participare
		321
		Obiecte de inventar

f) Înregistrarea aportului în numerar, în sumă de 4.200.000 lei, (deci mai mare decât contribuția inițială de 2.000.000 lei, diferența reprezintă valori materiale consumate) de către întreprinzătorul individual.

4.200.000	108	=	5311	4.200.000
Contul întreprinzătorului individual				Casa în lei

g) Înregistrarea sumei de 10.800.000 lei, retrasă de întreprinzătorul individual din contul de disponibil.

10.800.000	108	=	5121	10.800.000
Contul întreprinzătorului individual				Conturi la bănci în lei

h) Înregistrarea retragerii altor valori, în sumă de 100.000 lei, de către întreprinzătorul individual.

100.000	108	=	532	100.000
Contul întreprinzătorului individual				Alte valori (pe analitice)

2.3. CONTABILITATEA FONDURULOR PROPRII

Contabilitatea fondurilor proprii se ține pe categorii de fonduri, care trebuie să asigure evidența constituirii și utilizării acestora, potrivit dispoziției legale. Se utilizează în acest scop, conturile:

- 111 Fondul de dezvoltare
- 112 Fondul de participare la profit
- 118 Alte fonduri
- 119 Repartizări la fondul de dezvoltare

2.3.1. Evidența fondului de dezvoltare

Constituirea și utilizarea fondului de dezvoltare, foarte importantă și absolut necesară, în economia de piață, privatizată, se evidențiază, potrivit legii, cu ajutorul contului 111 „Fondul de dezvoltare”. Este un cont de pasiv, de resurse economice.

În creditul contului 111 „Fondul de dezvoltare” se înregistrează: amortizarea inclusă în cheltuieli, prin debitarea contului 119 „Repartizări la fondul de dezvoltare”; sumele rezultate din valorificarea materialelor obținute din dezmembrarea mijloacelor fixe, scoase din funcțiune, mai puțin cheltuielile efectuate, precum și sumele încasate din vânzarea de mijloace fixe, mai puțin valoarea rămasă neamortizată, prin debitarea contului 129 „Repartizarea profitului”; sumele încasate din vânzarea de active, costul proiectelor de evaluare, precum și valoarea rămasă neamortizată, prin debitul contului 129 „Repartizarea profitului”; profitul net realizat în exercitiul financiar curent, repartizat pentru construirea fondului de dezvoltare.

În debitul contului 111 „Fondul de dezvoltare” se înregistrează valoarea mijloacelor fixe executate sau achiziționate din profit, din sumele încasate din vânzarea mijloacelor fixe și a activelor, prin creditarea contului 118 „Alte fonduri” și respectiv 101 „Capital social” în cazul când aceste investiții conduc la majorarea capitalului social; valoarea mijloacelor fixe

executate sau achiziționate din amortizare, prin creditarea contului 119 „Repartizări la fondul de dezvoltare”.

a) Operațiuni contabile de creditare a contului 111 „Fondul de dezvoltare”

1. Se înregistrează suma de 17.250.000 lei, ce reprezintă contravaloarea amortizării mijloacelor fixe ce a fost inclusă în prealabil în cheltuieli.

17.250.000	119	=	111	17.250.000
Repartizări la fondul de dezvoltare			Fondul de dezvoltare	

2. După dezmembrarea mijloacelor fixe scoase din funcțiune s-au valorificat, prin diverse forme, materiale și deseuri, în valoare rămasă, după scăderea cheltuielilor, în sumă de 500.000 lei.

500.000	108	=	111	500.000
Repartizarea profitului			Fondul de dezvoltare	

3. Se înregistrează suma de 18.300.000 lei, rezultată din vânzarea mijloacelor fixe scăzându-se din valoarea totală a părții neamortizate.

18.300.000	129	=	111	18.300.000
Repartizarea profitului			Fondul de dezvoltare	

4. Se înregistrează suma de 700.240 lei rezultată în urma vânzării unor active. Din suma totală s-a scăzut în prealabil impozitul datorat vânzărilor de active, costul proiectelor de evaluare, precum și valoarea rămasă neamortizată.

700.240	129	=	111	500.240
Repartizarea profitului			Fondul de dezvoltare	

5. Se înregistrează partea din profitul net realizat în exercitiul financiar curent, în sumă de 380.000 lei, repartizat pentru constituirea fondului de dezvoltare.

380.000	129	=	111	380.000
Repartizarea profitului			Fondul de dezvoltare	

b) Operațiuni contabile de debitare a contului 111 „Fondul de dezvoltare”

1. Se înregistrează valoarea mijloacelor fixe executate sau achiziționate din profit, precum și din sumele încasate din valorificarea mijloacelor fixe. valoarea acestora este de 13.850.000 lei.

13.850.000	111	=	118	13.850.000
Fondul de dezvoltare			Alte fonduri	

2. Înregistrarea valorii mijloacelor fixe de 184.000.000 lei, executate sau achiziționate din profit, din sumele încasate prin valorificarea mijloacelor fixe și a altor active, atunci când sunt destinate majorării capitalului social.

184.000.000	111	=	1012	184.000.000
Fondul de dezvoltare			Capital social vărsat	

3. Se înregistrează valoarea mijloacelor fixe executate sau achiziționate din amortizare, în sumă de 934.807.000 lei.

934.807.000	111	=	119	934.807.000
Fondul de dezvoltare			Repartizări la fondul de dezvoltare	

2.3.2. Contabilitatea fondului de participare la profit

Fondul de participare a salariaților la profit se constituie pe baza profitului net, în limitele aprobate de lege. Contabilitatea acestuia se realizează prin contul 112 „Fondul de participare la profit”. Este un cont de pasiv de resurse financiare.

În creditul contului 112 „Fondul de participare la profit” se înregistrează profitul net realizat în exercitiul financiar curent, repartizat pentru constituirea fondului de participare la profit, prin debitarea contului 129 „Repartizarea profitului”.

Acest cont, se debitează cu sumele utilizate din fondul de participare la profit ca stimulente, prin creditarea contului 424 „Participarea personalului la profit”.

Soldul contului reprezintă fondul de participare la profit neutilizat și este întotdeauna creditor sau eventual soldat.

Exemple:

1. Se înregistrează cota din profitul net al anului curent destinată fondului de participare la profit, în valoare de 806.200 lei.

806.200	129	=	112	806.200
Repartizarea profitului			Fondul de participare la profit	

2. Înregistrarea sumei de 120.000 lei, ce se cuvine personalului unității ca stimulente și care se acordă din fondul de participare la profit.

120.000	112	=	424	120.000
Fondul de participare la profit			Participarea personalului la profit	

2.3.3. Contabilitatea altor fonduri

În cadrul altor fonduri se cuprind: fondul constituit din profitul net pentru creșterea resurselor proprii de finanțare și alte fonduri.

Contabilitatea acestora se ține cu ajutorul contului 118 „Alte fonduri”. Prin acest cont se realizează evidența fondurilor constituite, cum sunt: fondul creșterii surselor proprii de finanțare din profitul net realizat, fondul baracamentelor și amenajărilor provizorii, fondul pentru organizarea șantierului, precum și alte fonduri constituite potrivit legii.

Contabilitatea analitică se ține pe feluri de fonduri.

Contul 118 „Alte fonduri” este un cont de pasiv. În creditul contului se înregistrează: sumele încasate în avans de la beneficiari pentru executarea lucrărilor de organizare a șantierelor, prin debitul contului 512 „Conturi curente la bănci”; Valoarea mijloacelor fixe executate sau achiziționate din profit, din sumele încasate din vânzarea mijloacelor fixe și a activelor, prin debitarea contului 111 „Fondul de dezvoltare”; profitul net realizat în exercițiul financiar curent repartizat pentru constituirea fondului pentru creșterea surselor proprii de finanțare, prin debitarea contului 129 „Repartizarea profitului”.

În debitul contului 118 „Alte fonduri” se înregistrează transferul fondului baracamentelor și amenajărilor provizorii la venituri, în cazul ieșirii acestora din patrimoniu, prin creditarea contului 771 „Venituri excepționale din operațiuni de gestiune”.

Soldul contului reprezintă fondurile neutilizate.

a) Operațiuni contabile de creditare a contului „Alte fonduri”

1. Se înregistrează suma de 3.000.000 lei încasată prin bancă, în avans, de la beneficiarul „X” pentru executarea lucrărilor de organizare a șantierelor.

3.000.000	5121	=	118	3.000.000
Conturi la bănci în lei				Alte fonduri

2. Înregistrarea valorii mijloacelor fixe, în sumă de 1.400.000 lei executate sau achiziționate din profit și din sumele încasate din vânzarea mijloacelor fixe și a activelor.

1.400.000	111	=	118	1.400.000
Fondul de dezvoltare				Alte fonduri

3. Înregistrarea fondului constituit pentru creșterea surselor proprii de finanțare, în sumă de 830.000 lei, repartizat din profitul net realizat în exercițiul financiar curent, destinat acestui scop.

830.000	129	=	118	830.000
Repartizarea profitului			Alte fonduri	

b) Operațiuni contabile de debitare a contului „Alte venituri”

1. Înregistrarea la venituri a fondului baracamentelor și amenajărilor proprii de șantier cu ocazia ieșirii acestora din patrimoniu, în sumă de 8.000.000 lei.

8.000.000	118	=	771	8.000.000
Alte fonduri			Venituri excepționale din operații de gestiune	

2.3.4. Contabilitatea repartizării la fondul de dezvoltare

Această contabilitate se ține cu ajutorul contului 119 „Repartizări la fondul de dezvoltare”, cont de activ, în debitul căruia se înregistrează amortizarea repartizată și inclusă în cheltuieli, iar în credit valoarea mijloacelor fixe executate sau achiziționate din amortizare. Soldul contului reprezintă amortizarea neutilizată pentru investiții.

Exemple:

1. Se înregistrează suma de 70.100.000 lei, amortismente incluse în cheltuieli.

70.100.000	119	=	111	70.100.000
Repartizări la fondul de dezvoltare			Fondul de dezvoltare	

2. Înregistrarea sumei de 24.300.000 lei, ce reprezintă contravaloarea mijloacelor fixe executate sau achiziționate din amortismente.

24.300.000	111	=	119	24.300.000
Fondul de dezvoltare			Repartizări la fondul de dezvoltare	

2.3.5. Contabilitatea subvențiilor pentru investiții

Subvențiile pentru investiții reprezintă sumele alocate de la bugetul de stat sau din alte resurse nerambursabile, primite din afară, de care beneficiază unitatea patrimonială, în vederea procurării sau producerii de echipamente ori de alte bunuri de natura imobilizărilor, pentru finanțarea unor activități pe termen lung sau a altor cheltuieli de natura investițiilor.

În această categorie de subvenții se cuprinde și valoarea bunurilor de natura imobilizărilor primite cu titlu gratuit sau constatate în plus cu ocazia inventarierii. Subvenția se înregistrează la venituri excepționale, pe măsura amortizării bunurilor respective.

Contabilitatea subvențiilor pentru investiții se ține cu ajutorul contului 131 „Subvenții pentru investiții” care se închide prin conturile de venituri, pe măsura amortizării bunurilor procurate sau produse pe seama acestora.

Contul 131 „Subvenții pentru investiții” este un cont de pasiv.

În creditul acestui cont se înregistrează: valoarea subvențiilor pentru investiții de primit sau primite, prin debitarea conturilor 445 „Subvenții” sau 512 „Conturi curente la bănci”, brevetele, alte drepturi și valori similare primite cu titlu gratuit, prin debitarea contului 205 „Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare”; valoarea terenurilor și mijloacelor fixe primite cu titlu gratuit.

În debitul contului se înregistrează: cota-parte a subvențiilor pentru investiții virată asupra veniturilor, prin creditarea contului 7727 „Subvenții pentru investiții virate la venituri”.

Soldul este creditor și reprezintă subvențiile pentru investiții, nevirate la rezultatul exercițiului financiar.

a) Operațiuni contabile de creditare a contului 131 „Subvenții pentru investiții”

1. Se înregistrează subvențiile pentru investiții de primit, în sumă de 203.440.000 lei.

203.440.000	445	=	131	203.440.000
Subvenții			Subvenții pentru investiții	

2. Se înregistrează suma de 450.000 lei ce reprezintă numerar virat în contul de la bancă ca parte a subvențiilor pentru investiții.

450.000	5121	=	131	450.000
Conturi la bănci în lei			Subvenții pentru investiții	

3. Înregistrarea brevetelor, altor drepturi și valori similare primite cu titlu gratuit, în valoare de 3.240.000 lei.

3.240.000	205	=	131	3.240.000
Concesiuni brevete și alte drepturi și valori similare			Subvenții pentru investiții	

4. Se face înregistrarea terenurilor și a mijloacelor fixe primite cu titlu gratuit, în valoare de 18.340.000 lei și respectiv 84.000.000 lei.

%		=	131	102.340.000
18.340.000	211			
Terenuri			Subvenții pentru investiții	
84.000.000	212			
Mijloace fixe				
(Analitice 2121 la 2128 după caz)				

b) Operațiuni contabile de debitare a contului 131 „Subvenții pentru investiții”

1. Înregistrarea cotei de 71.800.000 lei din subvenții pentru investiții virate la rezultatul exercițiului financiar.

71.800.000	131	=	7727	71.800.000
Subvenții pentru investiții			Subvenții pentru investiții virate la venituri	

2.4. CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR REGLEMENTATE

Provizioanele reglementate sunt asimilate capitalului propriu în exploatare. Ele sunt constituite pe seama cheltuielilor și au ca destinație influențarea în sens pozitiv a fluctuațiilor de curs valutar, a creșterilor de prețuri etc.

Provizioanele reglementate se înregistrează în contabilitate într-un cont distinct, pe feluri de provizioane reglementate, stabilite potrivit dispozițiilor legale, prevăzute expres în acest scop.

Contul 141 „Provizioane reglementate” ține evidența acestor provizioane (majorarea prețurilor aferente stocurilor, calcularea amortizării accelerate etc.) construite pe seama cheltuielilor. Este un cont de pasiv. În creditul acestuia se înregistrează valoarea cheltuielilor pentru constituirea provizioanelor reglementate, prin debitarea contului 6974 „Cheltuieli excepționale privind provizioane reglementate”. Se debitează cu sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor reglementate, prin creditul contului 7874 „Venituri excepționale din provizioane reglementate”. Soldul contului, creditor, reprezintă provizioanele constituite.

Exemple:

1. Întreprinderea „X” include în costuri suma de 280.000 lei, ce reprezintă constituirea de provizioane reglementate, potrivit dispozițiilor legale.

280.000	6874	=	141	280.000
Cheltuieli excepționale privind provizioane reglementate			Provizioane reglementate	

2. Se diminuează provizioanele reglementate constituite cu suma de 100.000 lei, ca urmare a unor necesități urgente.

100.000	111	=	7874	100.000
Provizioane reglementate			Venituri excepționale din provizioane reglementate	

3. Partea de provizion devenită fără obiect, ca urmare a ridicării restricției prevăzute (ex. revenirea la preț), se trece la venituri ($280.000 - 100.000 = 180.000$ lei).

180.000	141	=	7874	180.000
Provizioane reglementate			Venituri excepționale din provizioane reglementate	

2.5. CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI

Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli, se constituie, de regulă, la finele exercițiului financiar pentru acele elemente de patrimoniu a căror realizare sau plată este incertă, ori pentru cheltuieli care devin exigibile în perioadele următoare, cum sunt:

- litigiile, amenzile și penalitățile, despăgubirile, daunele și alte datorii incerte;
- cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților;
- cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciții financiare, cum sunt: cheltuielile pentru reparații capitale eşalonate, potrivit programului, pe mai multe perioade, precum și cheltuielile cu reparațiile curente, reviziile tehnice, și alte cheltuieli la unitățile sezoniere și parțial sezoniere;
- pierderile latente aferente unor datorii pe termen lung, în devize;
- alte provizioane specifice anumitor sectoare de activitate.

Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli se ține pe categorii, în funcție de natura și scopul sau obiectul pentru care au fost constituite.

La sfârșitul fiecărui exercițiu financiar, provizioanele constituite la finele anului precedent sau în cursul anului se analizează și se regularizează în felul următor: prin debitul contului de cheltuieli în cazul majorării

provizionului; prin creditul contului de venituri când provizionul trebuie diminuat sau anulat, respectiv când acesta devine total sau parțial fără obiect; când are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibilă. Conturile de provizioane constituite anterior se închid prin creditul conturilor de venituri și, concomitent, cheltuielile și pierderile respective, în raport cu natura lor, se înregistrează în conturile corespunzătoare.

În cadrul grupei 15, al Planului general de conturi, este inclus contul 151 „Provizioane pentru riscuri și cheltuieli”, cont de pasiv. cu ajutorul acestui cont se ține evidența provizioanelor pentru litigii, garanții acordate clienților, cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții, pierderi din schimb valutar, precum și pentru alte riscuri și cheltuieli constituite, de regulă, la finele exercițiului financiar.

În creditul contului 151 „Provizioane pentru riscuri și cheltuieli” se înregistrează: valoarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli, când acestea privesc exploatarea, activitatea financiară, precum și cele cu caracter excepțional, prin debitarea conturilor 681, 686 și 687, cu analiticele corespunzătoare. Se debitează acest cont cu sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli care privesc exploatarea, activitatea financiară, precum și cele cu caracter excepțional, prin creditarea conturilor 781, 786 și 787, cu analiticele corespunzătoare (în fapt tot conturi sintetice dar de gradul 2).

Soldul contului reprezintă provizioanele pentru riscuri și cheltuieli constituite, el fiind întotdeauna creditor.

a) Operațiuni contabile de creditare a contului 151

1. Se înregistrează constituirea provizioanelor privind cheltuielile de exploatare, după cum urmează: cheltuieli de exploatare pentru riscuri și cheltuieli în sumă de 146.100 lei; cheltuieli de exploatare privind deprecierea imobilizărilor 243.000 lei și cheltuieli privind deprecierea activelor circulante în sumă de 809.900 lei.

	%		=	151	1.199.000
146.100		6812			
Cheltuieli de exploatare privind		Provizioane pentru riscuri și			
provizioane pentru riscuri și		cheltuieli			
cheltuieli					

243.000	6813	
Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor		
809.900	6814	
Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante		

2. Se înregistrează constituirea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli ce privesc activitatea financiară, după cum urmează:

	%	=	151	1.077.000
284.000	6862			
Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli			Provizioane pentru riscuri și cheltuieli	
793.200	6863			
Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri				

3. Se înregistrează constituirea de provizioane excepționale pentru riscuri și cheltuieli și pentru deprecieri, astfel:

	%	=	151	971.000
731.000	6872			
Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli			Provizioane pentru riscuri și cheltuieli	
240.000	6873			
Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru deprecieri				

b) Operațiuni contabile de debitare a contului 151

1. Înregistrarea sumelor ce reprezintă diminuarea sau anularea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli care privesc activitatea de exploatare, de depreciere a imobilizărilor și a activelor circulante în cadrul unei societăți pe acțiuni, de exemplu:

1.199.000	151	=	%
Provizioane pentru riscuri și cheltuieli			
		7812	146.000
		Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli	
		7813	243.000
		Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	
		7814	809.900
		Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante	

2. Se înregistrează sumele ce reprezintă venituri financiare din provizioane pentru riscuri și cheltuieli, precum și cele pentru deprecieri.

1.077.200	151	=	%
Provizioane pentru riscuri și cheltuieli			
		7862	284.000
		Venituri financiare din provizioane pentru riscuri și cheltuieli	
		7863	243.000
		Venituri financiare din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	

3. Se înregistrează sumele ce reprezintă venituri excepționale din provizioanele constituite anterior, după cum urmează:

971.000	151	=	%	
Provizioane pentru riscuri și cheltuieli			7872	731.000
			Venituri excepționale din provizioane pentru riscuri și cheltuieli	
			7873	240.000
			Venituri excepționale din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	

2.6. CONTABILITATEA ÎMPRUMUTURILOR ȘI DATORIILOR ASIMILATE

În multe situații și în special atunci când societățile comerciale au nevoie de lichidități pot apela pe diferite căi la atragerea masei monetare de la potențialii creditori, care pot fi alte societăți ce dispun de fonduri suplimentare, în cazul contractării împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni sau a împrumuturilor pe termen lung, respectiv unități bancare specializate pentru contractări de credite pe termen lung sau mijlociu. Se extind în acest fel sursele de finanțare cu caracter durabil pe care le deține o societate comercială. Toate aceste atrageri de capital bănesc sunt rambursate la scadență, și sunt generatoare de dobânzi și alte obligațiuni contractuale.

Contabilitatea împrumuturilor și datoriilor asimilate acestora se ține pe următoarele categorii: împrumuturi din emisiunea de obligațiuni și primele de rambursare a acestora; creditele bancare pe termen lung și mediu; datorii legate de participații și alte împrumuturi și datorii asimilate, precum și dobânzile aferente acestora.

2.6.1. Contabilitatea împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni

Împrumuturile din emisiunea de obligațiuni reprezintă contravaloarea obligațiunilor emise prin subscripția publică potrivit legii.

Ea se realizează prin intermediul contului 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”. Este un cont de pasiv, de resurse atrase prin împrumuturi. Obligațiunile reprezintă, în fapt, titluri de credit, negociabile,

emise de societățile pe acțiuni și se concretizează printr-un împrumut colectiv acordat societății de o masă mare de creditori, pe termen lung.

Contul 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni” se creditează cu suma împrumuturilor obținute la valoarea de rambursare a obligațiunilor emise, prin debitul contului 461 „Debitori diverși”, precum și cu suma primelor de rambursare aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni, prin debitul contului 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor”.

În debitul contului se înregistrează: suma împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni rambursate, prin creditarea contului 512 „Conturi curente în bănci”; valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate anulate, prin creditarea contului 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate”; diferențele favorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni, exprimate în deize, prin creditarea contului 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”.

Soldul contului reprezintă împrumuturile din emisiuni de obligațiuni nerambursate.

a) Operațiuni contabile de creditare a contului 161

1. Se înregistrează suma de 8.300.000 lei ce reprezintă împrumuturile obținute la valoarea de rambursare a obligațiunilor emise.

8.300.000	461	=	161	8.300.000
Debitori diverși			Împrumuturi din emisiuni de	
(pe analitice)			obligațiuni	

2. Suma primelor de rambursare aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni este de 807.500 lei

807.500	169	=	161	807.500
Prime privind rambursarea			Împrumuturi din emisiuni de	
obligațiunilor			obligațiuni	

b) Operațiuni contabile de debitare a contului 161

1. Societatea comercială pe acțiuni rambursează valoarea împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni ajunse la scadență:

- pentru persoane fizice, fără cont în bancă suma de 2.835.000 lei.

2.835.000	161	=	5311	2.835.000
Împrumuturi din emisiuni de				Casa în lei
obligațiuni				

- pentru persoanele juridice cu cont la bancă 3.175.000 lei

3.175.000	161	=	5121	3.175.000
Împrumuturi din emisiuni de				Conturi la bănci în lei
obligațiuni				

2. Înregistrarea valorii obligațiunilor emise, răscumpărate și anulate în sumă de 2.300.000 lei.

2.300.000	161	=	505	2.300.000
Împrumuturi din emisiuni de				Obligațiuni emise și
obligațiuni				răscumpărate

3. Pentru operațiunile care se fac în valută, diferențele favorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni, exprimate în devize, spre exemplu, în sumă de 100.000 lei, înregistrarea este următoarea:

100.000	161	=	765	100.000
Împrumuturi din emisiuni de				Venituri din diferență de curs
obligațiuni				valutar

2.6.2. Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung și mediu

Creditele pe termen lung și mediu se obțin în mare parte, de la băncile din țară și din străinătate și în unele cazuri de la trezoreria statului.

Contabilitatea acestor credite se realizează cu ajutorul contului 162 „Credite bancare pe termen lung și mediu”. Acest cont se divide în conturi sintetice de gradul 2 (simbolizate cu patru cifre) astfel:

- 1621 Credite bancare pe termen lung și mediu
- 1622 Credite bancare pe termen lung și mediu nerambursate la scadență
- 1623 Credite externe guvernamentale
- 1624 Credite externe garantate de stat
- 1625 Credite externe garantate de bănci
- 1626 Credite de la trezoreria statului

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența creditelor bancare pe termen lung și mediu primite de la alte societăți comerciale și instituții bancare. Contabilitatea analitică se organizează distinct pe feluri de credite, creditori și scadențe.

Contul 162 „Credite bancare pe termen lung și mediu” este un cont de pasiv.

În creditul contului se înregistrează: suma creditelor pe termen lung și mediu primite, prin debitarea conturilor 401 „Furnizori”, 404 „Furnizori de imobilizări” sau 512 „Conturi curente la bănci”, după cum acestea au fost primite de la furnizori pentru stingerea datoriilor față de aceștia sau de la bănci. Se mai creditează, mai rar, cu reluarea sumelor înregistrate ca diferențe favorabile de curs valutar la deschiderea exercițiului financiar anterior, prin debitarea contului 477 „Diferențe de conversie - pasiv” sau cu diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate la închiderea exercițiului financiar aferente datoriilor exprimate în devize, ca urmare a creșterii cursului valutar, prin debitarea contului 476 „Diferențe de conversie - activ”.

În debitul contului 162 „Credite bancare pe termen lung și mediu” se înregistrează: suma creditelor pe termen lung și mediu rambursate prin creditarea contului 512 „Conturi curente la bănci”; reluarea sumelor înregistrate ca diferențe nefavorabile de curs valutar la încheierea exercițiului financiar anterior, prin creditarea contului 476 „Diferențe de conversie - activ”; diferențele favorabile de curs valutar rezultate în urma scăderii cursului valutar al împrumuturilor pe termen lung și mediu,

exprimate în devize, la închiderea exercițiului financiar, prin creditul contului 477 „Diferențe de conversie - pasiv”; diferențele favorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării împrumuturilor în devize, prin creditarea contului 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”.

Soldul contului, creditor, reprezintă creditele pe termen lung și mediu nerambursate.

a) Operațiuni contabile de creditare a contului 162

Se înregistrează creditele pe termen lung și mijlociu primite, după cum urmează:

- credite primite de la unitatea „X” pentru achitarea materiilor prime în sumă de 3.400.000 lei.
- credite pentru achiziționarea de utilaje de la un furnizor în sumă de 12.400.000 lei.
- credite primite de la banca „Dacia Felix” de 7.000.000 lei.

	%	=	1621	22.800.000
3.400.000	401			
Furnizori				Credite bancare pe termen lung
12.400.000	404			și mediu
Furnizori de imobilizări				
7.000.000	5121			
Conturi la bănci în lei				

2. La închiderea exercițiului financiar anterior, diferențele favorabile de curs valutar sunt în sumă de 57.283.000 lei

57.283.000	477	=	765	57.283.000
Diferențe de conversie - pasiv				Credite externe guvernamentale

3. Înregistrarea diferențelor nefavorabile de curs valutar rezultate la închiderea exercițiului, aferente datoriilor exprimate în devize, ca urmare a creșterii cursului valutar, în sumă de 18.340.000 lei.

18.340.000	476	=	162	18.340.000
Diferențe de conversie - activ			Credite bancare pe termen lung și mediu	

b) Operațiuni bancare de debitare a contului 162

1. Se rambursează creditul pe termen mediu obținut în contul furnizorului „X” în sumă de 3.400.00 lei, precum și 50% din diferența de primit de la bancă, ajunse la scadență.

13.100.000	1621	=	5121	13.100.000
Credite bancare pe termen lung și mediu			Conturi la bănci în lei (3.400.000 + 50% din (12.400.000 + 7.000.000) = 13.100.000)	

2. Reluarea sumei de 18.340.000 lei înregistrată ca diferență de curs valutar nefavorabilă la închiderea exercițiului anterior.

18.340.000	162	=	476	18.340.000
Credite bancare pe termen lung și mediu			Diferențe de conversie - activ	

3. Înregistrarea diferențelor favorabile în sumă de 57.283.000 lei de curs valutar rezultate în urma scăderii cursului valutar, a împrumutului pe termen lung și mediu, exprimat în devize, la închiderea exercițiului.

57.283.000	1623	=	477	57.283.000
Credite externe guvernamentale			Diferențe de conversie - pasiv	

4. Înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării împrumuturilor în devize, în sumă de 700.000 lei.

700.000	162	=	765	700.000
Credite bancare pe termen lung și mediu			Venituri din diferențe de curs valutar	

2.6.3. Contabilitatea datoriilor legate de participații

Societățile comerciale private sau de stat și chiar persoanele particulare, atunci când au disponibilități materiale sau financiare, pot să participe la formarea capitalului altor societăți, asumându-și anumite drepturi, dar și obligații.

Contabilitatea acestor elemente se realizează cu ajutorul contului pasiv 166 „Datorii legate de participații”, care este un cont de surse atrase temporar.

În creditul contului se înregistrează: sumele încasate de la societățile comerciale ce dețin titluri de participare ale unității patrimoniale prin debitarea contului 512 „Conturi curente la bănci”; reluarea sumelor înregistrate ca diferențe favorabile de curs valutar la încheierea exercițiului financiar anterior, debitându-se contul 477 „Diferențe de conversie - pasiv”; diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate la încheierea exercițiului financiar, aferente datoriilor exprimate în devize ca urmare a creșterii cursului valutar, debitându-se contul 476 „Diferențe de conversie - activ”.

Contul 166 „Datorii legate de participații” se debitează cu: sumele restituite societăților comerciale care dețin titluri de participare ale unității patrimoniale, creditându-se contul 512 „Conturi curente la bănci”; reluarea sumelor înregistrate ca diferențe nefavorabile de curs valutar la încheierea exercițiului financiar anterior, prin creditul contului 476 „Diferențe de conversie - activ”; diferențele favorabile de curs valutar rezultate în urma scăderii cursului valutar al împrumutului pe termen lung și mediu, exprimat în devize, la încheierea exercițiului financiar, prin creditul contului 477 „Diferențe de conversie - pasiv”; diferențele favorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării datoriilor legate de participații, în devize, ce se evidențiază în creditul contului 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”

Soldul contului reprezintă sumele primite și nerestituite.

a) Operațiuni contabile de creditare a contului 166

1. Se înregistrează suma de 23.000.000 lei, încasată prin bancă de la diferite societăți comerciale, ce reprezintă titluri de participare ale unității respective.

23.000.000	5121	=	166	23.000.000
Conturi la bănci în lei			Datorii legate de participații	

2. Se înregistrează reluarea diferențelor favorabile de curs valutar în sumă de 24.000 lei evidențiate la închiderea exercițiului anterior.

24.000	477	=	166	24.000
Diferențe de conversie - pasiv			Datorii legate de participații	

3. Se înregistrează diferențele nefavorabile de curs valutar, în sumă de 1.324.000 lei, rezultate la închiderea exercițiului financiar, aferente datoriilor exprimate în devize, ca urmare a creșterii cursului valutar.

1.324.000	476	=	166	1.324.000
Diferențe de conversie - activ			Datorii legate de participații	

b) Operații contabile de debitare a contului 166

1. Se înregistrează suma de 3.246.000 lei cerute și restituite societăților comerciale care dețin titluri de participare ale unității patrimoniale.

3.246.000	166	=	5121	3.246.000
Datorii legate de participații			Conturi la bănci în lei	

2. Se înregistrează suma de 1.324.000 lei ca diferență nefavorabilă de curs valutar la închiderea exercițiului financiar anterior.

1.324.000	166	=	476	1.324.000
Datorii legate de participații			Diferențe de conversie - activ	

3. Se înregistrează suma de 24.000 lei, ca diferență de curs valutar în urma scăderii cursului, la încheierea exercițiului.

24.000	166	=	477	24.000
Datorii legate de participații			Diferențe de conversie - pasiv	

4. Înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar, în sumă de 306.200 lei rezultate în urma lichidării datoriilor legate de participații, în devize.

306.200	166	=	765	306.000
Datorii legate de participații			Venituri din diferențe de curs valutar	

2.6.4. Contabilitatea altor împrumuturi și datorii asimilate

Contabilitatea acestora se ține cu ajutorul contului „Alte împrumuturi și datorii asimilate”, simbolizat 167, iar contabilitatea analitică se ține pe feluri de împrumuturi și datorii asimilate.

Contul 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate” este un cont de pasiv. În creditul lui se înregistrează: sumele încasate reprezentând alte împrumuturi și datorii asimilate, prin debitarea contului 512 „Conturi curente la bănci”; diferențele din lichidarea împrumuturilor și datoriilor asimilate, prin debitul contului 658 „Alte cheltuieli de exploatare”; reluarea sumelor înregistrate ca diferențe favorabile de curs valutar la închiderea exercițiului financiar anterior, prin debitul contului 477 „Diferențe de conversie - pasiv”; valoarea concesiunilor, prin debitul contului 205 „Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare”; diferențele

nefavorabile de curs valutar rezultate la închiderea exercițiului financiar aferente altor împrumuturi și datorii asimilate, ca urmare a creșterii cursului valutar, prin debitul contului 476 „Diferențe de conversie - activ”.

Contul 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate” se debitează cu sumele reprezentând alte împrumuturi și datorii asimilate rambursate, prin creditul contului 512 „Conturi curente la bănci”; valoarea bunurilor preluate în concesiune conform contractelor încheiate prin creditarea contului 205 „Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare”; reluarea sumelor înregistrate ca diferențe nefavorabile de curs valutar la închiderea exercițiului financiar, prin creditul contului 476; diferențele favorabile de curs valutar rezultate în urma scăderii cursului valutar, aferente altor împrumuturi și datorii asimilate, la încheierea exercițiului financiar, prin creditul contului 477; diferențele favorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării altor împrumuturi și datorii asimilate, în devize, prin creditul contului 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”.

Soldul contului reprezintă alte împrumuturi și datorii asimilate nerestituite.

a) Operațiuni contabile de creditare a contului 167

1. Întreprinderea „X” încasează suma de 1.200.000 lei de la o altă unitate ce reprezintă un împrumut oarecare.

1.200.000	5121	=	167	1.200.000
Conturi la bănci în lei			Alte împrumuturi și datorii asimilate	

2. Se înregistrează la lichidarea împrumutului contractat o diferență de 6.700 lei ce reprezintă cheltuieli suplimentare.

6.700	658	=	167	6.700
Alte cheltuieli de exploatare			Alte împrumuturi și datorii asimilate	

3. În baza unui contract de concesiune se înregistrează suma de 30.410.000 lei, concesiune asupra unui teren proprietate de stat.

30.410.000	205	=	167	30.410.000
Concesiuni, brevete și alte			Alte împrumuturi și datorii	
drepturi și valori asimilate			asimilate	

4. Se înregistrează reluarea sumei de 28.000 lei înregistrată da diferență favorabilă de curs valutar la închiderea exercițiului financiar anterior.

28.000	477	=	167	28.000
Diferențe de conversie - pasiv			Alte împrumuturi și datorii	
			asimilate	

5. La închiderea exercițiului financiar se înregistrează diferențe nefavorabile de curs valutar, în sumă de 50.800.000 lei aferente altor împrumuturi și datorii asimilate, ca urmare a creșterii cursului valutar.

50.800.000	476	=	167	50.800.000
Diferențe de conversie - activ			Alte împrumuturi și datorii	
			asimilate	

b) Operațiuni contabile de debitare a contului 167

1. Se rambursează la scadență suma de 400.000 lei, aferentă altor împrumuturi și datorii asimilate.

400.000	167	=	5121	400.000
Alte împrumuturi și datorii			Conturi la bănci în lei	
asimilate				

2. Se înregistrează restituirea bunurilor concesionate (terenuri) la termenul prevăzut în contract și evaluat la suma de 30.410.000 lei.

30.410.000	167	=	205	30.410.000
Alte împrumuturi și datorii asimilate			Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare	

3. Se înregistrează reluarea sumelor înregistrate ca diferențe nefavorabile de curs valutar la închiderea exercițiului, de 50.800.000 lei.

50.800.000	167	=	476	50.800.000
Alte împrumuturi și datorii asimilate			Diferențe de conversie - activ	

4. Se înregistrează diferențele favorabile de curs valutar rezultate în urma scăderii cursului valutar de 28.000 lei, la închiderea exercițiului.

28.000	167	=	477	28.000
Alte împrumuturi și datorii asimilate			Diferențe de conversie - pasiv	

5. Înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării altor împrumuturi și datorii asimilate, în sumă de 208.500 lei.

208.500	167	=	765	208.500
Alte împrumuturi și datorii asimilate			Venituri din diferențe de curs valutar	

2.6.5. Contabilitatea dobânzilor aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate

Evidența dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni, creditelor bancare pe termen lung și mediu, datoriilor legate de participații, precum și celor aferente altor împrumuturi și altor datorii

asimilate, se ține cu ajutorul contului 168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”, defalcate în conturi de gradul al II-lea, după cum urmează:

1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiune de obligațiuni

1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung și mediu

1686 Dobânzi aferente datoriilor legate de participații

1687 Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate

Contul 168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate” este un cont de pasiv.

În creditul acestui cont se înregistrează: valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate, prin debitarea contului 666 „Cheltuieli privind dobânzile”. Se debitează în primul rând, cu suma dobânzilor plătite, prin creditul conturilor 451 „Decontări în cadrul grupului” sau 512 „Conturi curente la bănci”, după caz și, în al doilea rând, prin creditul contului 765 „Venituri din diferențe de curs valutar” în cazul când diferențele de curs valutar rezultate în urma lichidării împrumuturilor și datoriilor asimilate, în devize, sunt favorabile.

Soldul creditor al contului reprezintă dobânzile neplătite.

Exemple:

1. Se înregistrează suma de 384.000 lei, ce reprezintă dobânzi datorate, aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate.

384.000	666	=	168	384.000
Cheltuieli privind dobânzile			Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate	

2. Să presupunem că din suma totală a dobânzilor de 384.000 lei, 100.000 lei este destinată organului superior al întreprinderii „X”, iar diferența care se referă la dobânzile aferente altor împrumuturi, se decontează prin bancă.

384.000	168	=	%	
Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate			451	100.000
			5121	284.000
			Conturi la bănci în lei	

3. Înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar, în sumă de 400.000 lei rezultate în urma lichidării împrumuturilor și datoriilor asimilate, în devize.

400.000	168	=	765	400.000
Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate			Venituri din diferențe de curs valutar	

2.6.6. Contabilitatea primelor privind rambursarea obligațiunilor

Cu ajutorul contului 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor” se ține evidența primelor de rambursare reprezentând diferența dintre valoarea de emisiune și valoarea de rambursare. Este un cont de activ. Se debitează cu suma primelor de rambursare aferente împrumuturilor din emisiune de obligațiuni, prin creditul contului 161. Se creditează cu valoarea primelor de rambursare amortizate, prin debitul contului 686 „Cheltuieli financiare privind amortizările și provizioanele”.

Soldul contului reprezintă valoarea primelor de rambursare, neamortizate.

Exemple de înregistrări în conturi:

1. Se înregistrează suma de 530.000 lei ce reprezintă prime de rambursare aferente împrumuturilor din emisiune de obligațiuni.

530.000	169	=	161	530.000
Prime privind rambursarea obligațiunilor			Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	

2. Se înregistrează cheltuielile și rambursarea valorii primelor de rambursare, amortizate, în sumă de 183.000 lei.

183.000	6868	=	169	183.000
Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor și privind rambursarea obligațiunilor			Prime privind rambursarea obligațiunilor	

CAPITOLUL III

CONTABILITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE

Activele imobilizate sunt elemente destinate a servi de o manieră durabilă la realizarea obiectului agentului economic. Activele imobilizate reprezintă bunurile mobile și imobile și alte valori destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea unității patrimoniale, care nu se consumă la prima utilizare. Contabilitatea imobilizărilor se ține pe următoarele categorii: imobilizări necorporale, imobilizări corporale și imobilizări financiare.

3.1. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE

Deși nu dețin o pondere semnificativă sub raportul valorii lor în totalul activelor imobilizate, imobilizările necorporale sunt destul de variate, mai ales sub raportul comportamentului financiar, ceea ce a făcut necesară introducerea mai multor conturi specifice de evidență.

În cadrul imobilizărilor necorporale se cuprind: cheltuielile de construire, cheltuielile de cercetare și dezvoltare, concesiunile, brevetele, licențele, mărcile de fabrică și alte drepturi și valori similare, fondul comercial și alte imobilizări necorporale.

În acest scop, în planul de conturi, grupa 20 cuprinde următoarele conturi sintetice de imobilizări necorporale:

- 201 Cheltuieli de constituire
- 203 Cheltuieli de cercetare și dezvoltare
- 205 Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare
- 207 Fond comercial
- 208 Alte imobilizări necorporale.

3.1.1. Contabilitatea cheltuielilor de constituire

Cheltuielile de constituire reprezintă acele consumuri de muncă vie și materială ce sunt ocazionate de înființarea și modificarea unității patrimoniale. Acestea sunt concretizate în alte cheltuieli de înscriere și înmatriculare, cheltuieli privind emiterea și vânzarea de acțiuni și obligațiuni, cheltuieli de prospectare a pieței și de publicitate și alte cheltuieli de această natură legate de înființarea sau modificarea unității patrimoniale.

Cheltuielile de această natură se amortizează într-o perioadă de maximum 5 ani.

Evidența acestor cheltuieli se realizează cu ajutorul contului 201 „Cheltuieli de constituire”, cont de activ.

Se debitează cu cheltuielile ocazionate de înființarea unității comerciale, prin creditarea conturilor 512, 531 sau 404.

În creditul contului se înregistrează cheltuielile de constituire amortizate, prin debitarea contului 280 „Amortizarea cheltuielilor de constituire”.

Exemple de înregistrări în conturi:

1. Se înregistrează următoarele cheltuieli de constituire: plăți prin bancă în sumă de 2.030.000 lei pentru emiterea de acțiuni; plăți pentru distribuirea acțiunilor în sumă de 20.000 lei, efectuate prin caserie; achiziționarea unor utilaje pentru prospectarea pieței, în sumă de 28.300.000 lei.

30.350.000	201	=	%	
Cheltuieli de constituire			5121	2.030.000
			Conturi la bănci în lei	
			5311	20.000
			Casa în lei	
			404	28.300.000
			Furnizori de imobilizări	

2. În primul an s-au amortizat cheltuieli de constituire a societății comerciale în sumă de 486.000 lei.

486.000	2801	=	201	486.000
Amortizarea cheltuielilor de constituire			Cheltuieli de constituire	

3.1.2. Contabilitatea cheltuielilor de cercetare și dezvoltare

Cheltuielile de cercetare-dezvoltare cuprind cheltuielile ocazionate de efectuarea unor lucrări sau obiective de cercetare strict individualizate, care prezintă garanția realizării eficienței scontate prin aplicarea acestora în unitățile patrimoniale. Contabilitatea sintetică a acestora se realizează cu ajutorul contului 203 „Cheltuieli de cercetare-dezvoltare”, dezvoltat în analitic pe categorii de lucrări sau obiective. Cheltuielile de această natură se amortizează, ca și în cazul precedent, într-o perioadă de cel mult 5 ani.

Contul 203 „Cheltuieli de cercetare și dezvoltare” este un cont de activ. În debitul contului se înregistrează lucrările și proiectele de cercetare și dezvoltare efectuate pe cont propriu sau achiziționate de la terți, creditându-se conturile 230, 404 sau 721, după caz.

În creditul contului 203 „Cheltuieli de cercetare și dezvoltare” se înregistrează: valoarea neamortizată a cheltuielilor de cercetare și dezvoltare cedate, prin debitarea contului 672 „Cheltuieli privind operațiunile de capital”; cheltuieli de cercetare și dezvoltare amortizate integral, precum și cheltuielile de cercetare și dezvoltare aferente brevetelor și licențelor, prin debitul conturilor 280, 351, 205.

Soldul contului reprezintă valoarea cheltuielilor de cercetare și dezvoltare existente.

a) Operațiuni contabile de debitare a contului 203

1. La o anumită dată se recepționează valoarea imobilizărilor necorporale în curs, dar care au fost finalizate, în sumă de 552.000 lei

532.000	203	=	230	532.000
Cheltuieli de cercetare dezvoltare			Imobilizări necorporale în curs	

2. Se achiziționează de la terți, un proiect de cercetare finalizat, încheiat anterior pe bază de contract, în sumă de 3.146.000 lei.

3.146.000	203	=	404	3.146.000
Cheltuieli de cercetare dezvoltare			Furnizori de imobilizări	

3. Se înregistrează lucrări și proiecte de cercetare efectuate pe cont propriu, la prețul de piață sau, cu alte cuvinte, valoarea actuală a acestora, în sumă de 7.800.000 lei.

7.800.000	203	=	721	7.800.000
Cheltuieli de cercetare dezvoltare			Venituri din producția de imobilizări necorporale	

b) Operațiuni contabile de creditare a contului 203

1. Se efectuează trecerea pe cheltuieli a valorii neamortizate din cheltuielile de cercetare-dezvoltare, cedate și scoase din evidență, în sumă de 610.000 lei.

610.000	203	=	203	610.000
Cheltuieli privind activele cedate			Cheltuieli de cercetare și dezvoltare	

2. Se înregistrează cheltuielile de cercetare și dezvoltare, în sumă de 300.000 lei, aferente brevetelor sau licențelor.

300.000	205	=	203	300.000
Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare			Cheltuieli de cercetare și dezvoltare	

3. Se înregistrează cheltuielile de cercetare și dezvoltare amortizate integral, în sumă de 24.308.000 lei.

24.308.000	2803	=	203	24.308.000
Amortizarea cheltuielilor de cercetare și dezvoltare			Cheltuieli de cercetare și dezvoltare	

3.1.3. Contabilitatea concesiunilor, brevetelor și altor drepturi și valori similare

Problema concesiunilor, brevetelor etc., este actualmente de importanță esențială. În cadrul activelor imobilizate în concesiuni și alte drepturi similare se cuprinde valoarea bunurilor preluate cu acest titlu în patrimoniu de către unitatea primitoare, potrivit contractelor încheiate.

Brevetele, licențele, know-how-urile, mărcile de fabrică și de comerț și alte drepturi de proprietate industrială și intelectuală similare aduse ca aport, achiziționate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale, la valoarea de aport de utilitate, costul de achiziție sau costul de producție, după caz. Activele imobilizate, de această natură, se amortizează, pe durata prevăzută pentru utilitatea lor, de către unitatea patrimonială care le deține.

Contabilitatea sintetică a elementelor menționate mai sus deține cu ajutorul contului 205 „Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare”. Acesta este un cont de activ.

În debitul contului 205 se înregistrează: brevetele, licențele și alte valori similare, realizate pe cont propriu, aportul în natură precum și cele primite cu titlu gratuit, prin creditarea conturilor 108, 131, 203, 230, 404, 456 și 721, după caz. Se mai debitează în multe cazuri cu valoarea concesiunilor preluate prin creditul contului 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”, cont tratat anterior.

În creditul acestui cont de înregistrează: concesiuni, brevete, licențe, alte drepturi și valori similare amortizate integral, valoarea neamortizată la cedarea imobilizărilor, debitându-se contul 280 sau 672, după caz; valoarea brevetelor și altor drepturi și valori similare retrase de întreprinzătorul individual sau de asociați prin debitarea conturilor 108 sau 456; se mai creditează și cu valoarea bunurilor preluate în concesiune conform contractelor, restituite, prin debitul contului 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”.

Soldul contului reprezintă concesiunile, brevetele și alte drepturi și valori similare existente. Este totdeauna debitor.

a) Operațiuni contabile de debitare a contului 205

1. Din activitatea proprie de cercetare a rezultat un brevet de invenție ce se va utiliza în unitatea patrimonială în valoare de 20.700.000 lei.

20.700.000	205	=	721	20.700.000
Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare			Venituri din producția de imobilizări necorporale	

2. Întreprinzătorul individual contribuie cu o licență și alte valori similare, în valoare de 3.810.000 lei, la buna desfășurare a activităților întreprinderii „X”.

3.810.000	205	=	108	3.810.000
Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare			Contul întreprinzătorului individual	

4. De la furnizorul extern se achiziționează o licență în valoare de 10.000 dolari, la cursul zilei de 2500 lei/dolar. Valoarea în lei este de 10.000 dolari X 2500 lei/dolar = 25.000.000 lei.

25.000.000	205	=	404	25.000.000
Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare			Furnizori de imobilizări	

5. O parte a asociațiilor contribuie la activitatea întreprinderii cu valori intelectuale evaluate la 250.000 lei.

250.000	205	=	456	250.000
Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare			Decontări cu asociații privind capitalul	

6. Se recepționează un proiect finalizat în unitatea respectivă a cărui cost, postcalculat, este în sumă de 5.834.000 lei.

5.834.000	205	=	230	5.834.000
Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare			Imobilizări necorporale în curs	

7. Se înregistrează preluarea unor concesiuni în valoare de 3.000.000 lei.

3.000.000	205	=	167	3.000.000
Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare			Alte împrumuturi și datorii asimilate	

b) Operațiuni contabile de creditare a contului 205

1. Se face înregistrarea valorilor neamortizate, în sumă de 620.000 lei, ce reprezintă concesiunile, brevetele, licențele și altor drepturi și valori similare cedate, scoase din evidență, precum și valoarea amortizării de 240.000 lei a acelorași elemente vândute sau scoase din activ.

	%	=	205	860.000
620.000	6721		Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare	
Cheltuieli privind activele cedate				
240.000	2805			
Amortizarea concesiunilor brevetelor și a altor drepturi și valori similare				

2. Se face înregistrarea valorii licențelor și altor valori intelectuale retrase de întreprinzătorul individual, în sumă de 84.000 lei și de către asociați, în sumă de 635.000 lei.

84.000	%	108	=	205	860.000
Contul întreprinzătorului individual și/sau				Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare	
635.000		456			
Decontări cu asociați privind capitalul					

3. Se înregistrează restituirea brevetelor luate în concesiune, în sumă de 326.000 lei, conform contractelor încheiate.

326.000	167	=	205	326.000
Alte împrumuturi și datorii asimilate			Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare	

3.1.4. Contabilitatea fondului comercial

Fondul comercial, definit în legislația noastră, reprezintă partea din fondul de comerț care nu figurează, în cadrul celorlalte elemente de patrimoniu, dar care concură la menținerea sau la dezvoltarea potențialului unității, cum sunt: clientela, vadul comercial, debușurile, reputația și alte elemente necorporale și se înregistrează în contabilitate într-un cont distinct de imobilizări necorporale.

Fondul comercial se determină ca diferență între valoarea de aport de utilitate sau costul de achiziție, după caz, a fondului de comerț și valoarea elementelor de activ înregistrate în conturile corespondente.

Fondul comercial, de regulă, nu este supus amortizării. Dacă se constată o depreciere ireversibilă, aceasta poate fi amortizată.

Evidența fondului comercial se realizează cu ajutorul contului de activ 207 „Fond comercial”. În debitul acestui cont se înregistrează valoarea fondului comercial achiziționat sau a celui adus ca aport la capitalul

societății, prin creditarea conturilor 404 și/sau 456. Contul 207 „Fondul comercial” se creditează cu valoarea fondului comercial cedat care nu a fost amortizat, prin debitarea contului 6721 „Cheltuieli privind activele cedate”, precum și cu valoarea fondului comercial amortizat integral, debitând contul 2807 „Amortizarea fondului comercial”.

Soldul debitor reprezintă valoarea fondului comercial existent.

Operațiuni de debitare și creditare a contului 207 „Fondul comercial”:

1. Se înregistrează aportul în fond comercial adus de asociați, în sumă de 234.000 lei, aport la capitalul social al unității.

234.000	207	=	456	234.000
Fond comercial			Decontări cu asociații privind capitalul	

2. Pe baza facturii furnizorului, în sumă de 807.000 lei se înregistrează fondul comercial achiziționat.

807.000	207	=	404	807.000
Fond comercial			Furnizori de imobilizări	

3. La finele exercițiului financiar, pe baza situațiilor întocmite, se constată că valoarea fondurilor comerciale scoase din uz, complet amortizate este de 307.200 lei, iar valoarea fondurilor comerciale, cedate din evidență pentru partea neamortizată este de 704.800 lei.

%	=	207	1.012.000
307.200	2807		Fond comercial
Amortizarea fondului comercial			
704.800	6721		
Cheltuieli privind activele cedate			

3.1.5. Contabilitatea altor imobilizări necorporale

La alte imobilizări necorporale se înregistrează programele informatice create de unitate sau achiziționate de la terți, pentru necesitățile de utilizare proprii, evaluate la costul de producție, respectiv la costul de achiziție, precum și alte imobilizări necorporale.

Valoarea programelor informatice se amortizează în funcție de durata probabilă de utilizare, care nu poate depăși o perioadă mai mare de trei ani.

Contabilitatea sintetică a elementelor menționate mai sus, se ține cu ajutorul contului 208 „Alte imobilizări necorporale”, cont de activ.

În debitul acestui cont se înregistrează: valoarea altor imobilizări necorporale, achiziționate, realizate pe cont propriu, reprezentând aportul întreprinzătorului individual și al asociaților la capitalul societății, prin creditul conturilor 108, 230, 404, 456 și 721, după caz.

În creditul contului 208 „Alte imobilizări necorporale” se înregistrează: valoarea altor imobilizări necorporale cedate sau scoase din activ, prin debitarea conturilor 280 și/sau 672 precum și valoarea altor imobilizări necorporale retrase, prin debitul conturilor 108 sau 256.

Soldul contului reprezintă valoarea altor imobilizări necorporale existente.

Operațiuni contabile prin contul 208 „Alte imobilizări necorporale”

1. Se înregistrează programele informatice, realizate pe cont propriu și utilizate în unitate, în sumă de 450.000 lei.

450.000	208	=	721	450.000
Alte imobilizări necorporale			Venituri din producția de imobilizări necorporale	

2. În luna iunie 1995, unitatea patrimonială este dotată cu programe informatice preluate de la întreprinzătorul individual în sumă de 200.000 lei, precum și cu alte elemente software primite de la asociați, evaluate la suma de 720.000 lei.

920.000	208	=	%	200.000
Alte immobilizări necorporale			108	Contul întreprinzătorului individual
			456	720.000
				Decontări cu asociații privind capitalul

3. Se achiziționează de la terți un program privind gestiunea personalului pentru suma de 860.000 lei.

860.000	208	=	404	860.000
Alte immobilizări necorporale				Furnizori de immobilizări

4. Se recepționează alte informații necorporale, în sumă de 1.307.000 lei, terminate și puse în funcțiune.

1.307.000	208	=	320	1.307.000
Alte immobilizări necorporale				Imobilizări necorporale în curs

5. Se înregistrează retragerea programelor software de către întreprinzătorul individual în sumă de 200.000 lei și de către asociați în valoare de 230.000 lei.

200.000	%	=	208	430.000
Contul întreprinzătorului individual	108			Alte immobilizări necorporale
230.000	456			
Decontări cu asociații privind capitalul				

6. Se înregistrează scoaterea din activ a imobilizărilor necorporale cedate și a celor inutilizabile, în valoare totală de 3.864.200 lei, din care: valoarea amortizării totale și parțiale este de 3.164.000 lei; partea neamortizată este de 700.200 lei.

	%	=	208	3.864.200
3.164.000	2808			
Amortizarea altor imobilizări necorporale				Alte imobilizări necorporale
700.200	6721			
Cheltuieli privind activele cedate				

3.2. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

În economia regiilor autonome și a societăților comerciale, mijloacele de producție de natura „imobilizărilor corporale” sau a „capitalului permanent” ocupă un loc important, fiind acea componentă a patrimoniului care definește capacitatea tehnică de producție sau potențialul de a crea venituri în concordanță cu obiectul său de activitate. Așa cum rezultă din desfășurarea grupei „Imobilizări corporale” a planului de conturi, acesta cuprinde două categorii bine delimitate, și anume: terenuri și mijloace fixe.

3.2.1. Contabilitatea terenurilor

Contabilitatea terenurilor se ține pe două categorii: terenuri și amenajări de terenuri. În contabilitatea analitică, terenurile pot fi evidențiate pe următoarele grupe: terenuri agricole și silvice, terenuri fără construcții, terenuri cu zăcămintă, terenuri cu construcții și altele.

Terenurile se înregistrează în contabilitate, la intrarea în patrimoniu, la valoarea stabilită potrivit legii, în funcție de clasele de fertilitate, suprafață și amplasarea acestora, precum și alte criterii, la costul de achiziție sau valoarea de aport de utilitate, după caz.

Terenurile de regulă nu sunt supuse amortizării. Investițiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălților, iazurilor, terenurilor și alte locuri similare sunt supuse amortizării.

Contabilitatea terenurilor se realizează cu ajutorul contului 211 „Terenuri”, cont de activ. Acest cont, este desfășurat în două conturi de gradul doi, după cum urmează:

Contul 2111 „Terenuri”

Contul 2112 „Amenajări de terenuri”, unde se includ, printre altele, racordarea lor la sistemul de alimentare cu energie, împrejuririle, lucrările de acces etc.

S-au introdus și „analitice” care reflectă diferențele din reevaluarea terenurilor conform Hotărârii Guvernului nr.500/1994. Acestea sunt:

2110 „Diferențele din reevaluarea terenurilor conform Hotărârii Guvernului nr.500/1994”

2110.1 „Diferențele din reevaluarea terenurilor....”

2110.2 „Diferențele din reevaluarea amenajărilor de terenuri ”

Aceste conturi de diferențe sunt efemere.

În debitul contului 211 „Terenuri” se înregistrează: valoarea terenurilor achiziționate și a celor reprezentând aportul de capital, prin creditul conturilor 108, 404, 456; valoarea terenurilor primite cu titlu gratuit, prin creditul contului 131 „Subvenții pentru investiții”, precum și valoarea la cost de producție a amenajărilor de terenuri realizate pe cont propriu, creditându-se conturile 231 sau 722, după caz.

În creditul contului 211 „Terenuri” se înregistrează: valoarea terenurilor cedate, amortizate, debitându-se conturile 281 sau 672, precum și valoarea terenurilor aportate, retrase, prin debitul conturilor 108 și 456.

Soldul contului reprezintă valoarea terenurilor și costul efectiv al amenajărilor de teren.

a) Operațiuni de debitare a contului 211 „Terenuri”

1. Se înregistrează valoarea terenurilor aduse ca aport la capital de 34.250.000 lei, din care: întreprinzătorul individual 4.000.000 lei și aportul asociaților 30.250.000 lei, valoare de aport.

34.250.000	2111	=	%
	Terenuri		108 4.000.000
			Contul întreprinzătorului individual
			456 30.250.000
			Decontări cu asociații privind capitalul

2. Înregistrarea terenurilor cumpărate în sumă de 800.000 lei.

800.000	2111	=	404	800.000
Terenuri			Furnizori de imobilizări	

3. Se face înregistrarea terenurilor primite cu titlu gratuit în sumă de 318.000 lei, la valoarea actuală.

318.000	2111	=	131	318.000
Terenuri			Subvenții pentru investiții	

4. Se face înregistrarea la cost de producție a amenajărilor de terenuri realizate pe cont propriu în valoare de 783.000 lei.

783.000	2112	=	722	783.000
Amenajări de terenuri			Venituri din producția de imobilizări corporale	

5. Înregistrarea valorii de 416.000 lei, amenajări de terenuri recepționate.

416.00	2112	=	231	416.000
Amenajări de terenuri			Imobilizări corporale în curs	

b) Operațiuni de creditare a contului 211 "Terenuri"

1. Se face înregistrarea terenurilor aduse ca aport, retrase, în sumă totală de 10.100.000 lei, din care: întreprinzătorul individual 4.000.000 lei și asociații 6.100.000 lei.

	%	=	211	10.100.000
4.000.000	108			
Contul întreprinzătorului individual				Terenuri
6.100.000	456			
Decontări cu asociații privind capitalul				

2. Se înregistrează valoarea amenajărilor de terenuri cedate, în sumă de 730.000 lei, din care: amortizate integral 200.000 lei, valoarea neamortizată a amenajărilor de terenuri este de 530.000 lei.

	%	=	2112	730.000
200.000	2810			Amenajări de terenuri
Amortizarea terenurilor				
530.000	6721			
Cheltuieli privind activele cedate				

3.2.2. Contabilitatea mijloacelor fixe

Mijloacele fixe sunt constituite din mijloacele de muncă și din obiectele asimilate acestora, aflate în proprietatea unei unități economice și care în totalitatea lor formează baza tehnică materială a activității sale.

Mijloacele fixe se caracterizează prin aceea că participă la mai multe cicluri de fabricație sau de derulare a activității comerciale, își păstrează, în general, forma fizică inițială și își transmit treptat valoarea lor sub formă de amortizare asupra producției executate, serviciilor prestate sau altor activități desfășurate.

Sunt considerate mijloace fixe obiectul singular sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- are o valoare nominală mai mare decât limita stabilită de lege (peste 1.000.000 lei);
- are o durată normată de utilizare mai mare de un an.

Pentru obiectele care sunt folosite în loturi, seturi sau formează un singur corp, la încadrarea lor ca mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului lot, corp sau set.

La intrarea în patrimoniu mijloacele fixe se înregistrează în contabilitate la valoarea de inventar (sau „valoarea de intrare”) prin care se înțelege:

- costul de achiziție, pentru mijloacele fixe procurate cu titlu oneros și pot fi puse ca atare în exploatare;
- costul de producție, pentru mijloacele fixe construite sau fabricate de unitatea patrimonială;
- valoarea de utilitate, estimată la înscrierea lor în activ, ținând seama de valoarea mijloacelor fixe cu caracteristici tehnice similare sau apropiate, pentru mijloacele fixe obținute cu titlu gratuit;
- valoarea de aport acceptată de părți, pentru mijloacele fixe intrate în patrimoniu cu ocazia asocierii, fuziunii etc. conform contractelor;
- valoarea „rezultată”, stabilită în urma reevaluării, pentru mijloacele fixe reevaluate în baza unei dispoziții legale exprese.

Prin reevaluarea mijloacelor fixe se înțelege operațiunea de stabilire a valorii actuale a fiecărui mijloc fix existent în patrimoniul unității. Valoarea actuală a mijlocului fix se stabilește, de regulă, avându-se în vedere: valoarea de intrare din contabilitatea unității patrimoniale, utilitatea și prețul pieței, precum și gradul de uzură estimat a mijlocului fix la data reevaluării.

În situația în care pentru unele mijloace fixe nu există prețuri de piață, acestea se determină având în vedere data fabricației, parametrii tehnico-funcționali principali ai mijlocului fix supus reevaluării, urmând următoarele metode:

- metoda identificării, care constă în stabilirea identității mijlocului fix pentru care se determină valoarea de înlocuire cu un mijloc fix identic care are preț;
- metoda asimilării, care constă în compararea mijlocului fix care se reevaluează cu unul care are preț de producție sau de livrare și care are parametrii esențiali foarte apropiați ca mărime;
- metoda corelării, se aplică în situațiile când se iau ca bază de calcul unul sau mai multe mijloace fixe asemănătoare constructiv și ca destinație cu mijlocul fix ce se reevaluează și la care mărimea parametrilor diferă esențial față de utilajul existent pe teren cu mai mult de $\pm 5\%$, fără ca această diferență tehnico-funcțională să fie exagerată;
- metoda indicilor de actualizare a prețurilor, se aplică în situațiile în care reevaluarea mijloacelor fixe nu poate fi efectuată prin metodele anterioare.

Contabilitatea sintetică a existenței și mișcării mijloacelor fixe se realizează cu ajutorul contului 212 „Mijloace fixe” desfășurat pe conturi sintetice de gradul II. Începând cu 1 ianuarie 1994, în baza clasificăției din catalogul privind duratele normate de funcționare a mijloacelor fixe aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.266/10.06.1994 dezvoltarea în analitice de gradul II a contului 212 „Mijloace fixe” este următoarea:

- 2121 „Clădiri”
- 2122 „Construcții speciale”
- 2123 „Mașini, utilaje și instalații de lucru”
- 2124 „Aparate și instalații de măsurare, control și reglare”
- 2125 „Mijloace de transport”
- 2126 „Animale și plantații”
- 2127 „Unelte, dispozitive, instrumente mobilier și aparatură birotică”
- 2128 „Active corporale mobile neregăsite în capitolele anterioare”

Din punct de vedere al conținutului economic este un cont de imobilizări corporale, iar după funcția contabilă este un cont de activ. Se debitează cu valoarea mijloacelor fixe achiziționate prin creditul contului 404 „Furnizori de imobilizări”; realizate din producția proprie prin creditul contului 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale”; aduse ca aport de către acționari și asociați prin creditul contului 456 „Decontări cu asociații privind capitalul”; primite ca donații cu titlu gratuit prin creditul contului 131 „Subvenții pentru investiții”; precum și cu valoarea imobilizărilor corporale în curs, recepționate și puse în funcțiune prin creditul contului 231 „Imobilizări corporale în curs”.

Se creditează cu valoarea de inventar a mijloacelor fixe complet amortizate, scoase din funcțiune sau vândute, prin debitul contului 281 „Amortizări privind imobilizările corporale”, cu valoarea de inventar a mijloacelor fixe, neamortizate integral, scoase din funcțiune prin creditul conturilor 281 „Amortizări privind imobilizările corporale”; cu valoarea amortizată și a contului 6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune” cu valoarea neamortizată; cu valoarea de inventar a mijloacelor fixe vândute, incomplet amortizate prin creditul conturilor 281 „Amortizări privind imobilizările corporale” și 6721 „Cheltuieli privind activele cedate” cu valoarea neamortizată; cu valoarea de înregistrare a mijloacelor fixe retrase de asociați, respectiv de întreprinzătorul individual prin debitul conturilor 456 „Decontări cu asociații privind capitalul” și 108 „Contul întreprinzătorului individual”. Acest cont prezintă sold debitor ce exprimă valoarea de inventar a mijloacelor fixe existente în gestiune.

Reflectarea în contabilitate a existenței și mișcării mijloacelor fixe se realizează după cum urmează:

3.2.2.1. Intrarea mijloacelor fixe

1. Se achiziționează mijloace fixe în valoare de 15.280.000 lei compuse dintr-o hală de producție cu structură de zidărie în valoare de 10.000.000 lei și 6 mașini de țesut în valoare de 5.280.000 lei. T.V.A de 18% este egală cu 2.750.000 lei.

Înregistrarea facturii și recepția mijloacelor fixe se reflectă în conturi astfel:

	%	=	404	18.030.400
10.000.000	2121			Furnizori de imobilizări
Clădiri				
5.280.000	2123			
Mașini, utilaje și instalații de				
lucru				
2.750.000	4426			
TVA deductibilă				

2. Se face plata furnizorului și pe baza facturii, a dispoziției de încasare și a extrasului de cont primit de la bancă se înregistrează:

18.030.400	404	=	5121	18.030.400
Furnizori de imobilizări				Conturi la bănci în lei

Operațiunile privind cumpărarea unor imobilizări corporale din import se contabilizează la cursul de schimb în vigoare la data efectuării lor și sunt supuse TVA.

TVA se stabilesc la valoarea de vamă, la care se adaugă taxa vamală și alte taxe și accize datorate, pentru bunurile provenite din import. Valoarea la vamă a bunurilor din import se stabilește prin convertirea în lei a prețurilor externe, la cursul de schimb în vigoare în prima zi a săptămânii în care se înregistrează declarația vamală.

3. Se achiziționează o mașină de lucru din import, la un preț de 35.000 dolari, condiții de livrare franco-frontiera română.

Data efectuării și facturării este 10 ianuarie 1995, când s-a făcut vămuirea. Cursul de schimb al dolarului este de 1770 lei/dolar. Taxa vamală reprezintă 10% din valoarea în vamă. Plata taxei vamale și a TVA se face cu carnet CEC cu limită de sumă.

Transportul, manipularea și instalarea mijlocului fix sunt efectuate de către o întreprindere specializată. Costul acestor operațiuni este de 500.000 lei. TVA nu este inclusă în preț.

Plata furnizorului se face în două tranșe egale: 50% la data de 14 ianuarie (cursul de schimb 1770 lei/dolar) și 20 martie (cursul de schimb fiind 1880 lei/dolar).

a) Înregistrarea facturii furnizorului extern la data de 14 ianuarie 1994. Valoarea facturii $35.000 \$ \times 1770 \text{ lei}/\$ = 61.950.000 \text{ lei}$.

61.950.000	212	=	404	61.950.000
Mijloace fixe analitic 2123			Furnizori de imobilizări	

b) Stabilirea și contabilizarea plății taxei vamale și a TVA.

Valoarea în vamă $35.000 \$ \times 1770 \text{ lei}/\$ = 61.950.000 \text{ lei}$.

Taxa vamală $= 61.950.000 \times 10\% = 6.195.000 \text{ lei}$.

Baza de calcul a TVA = valoarea în vamă (61.950.000) + taxe vamale (6.195.000 lei) = 68.145.000 lei.

TVA deductibilă $= 68.145.000 \times 18\% = 12.266.100 \text{ lei}$

Taxa vamală este o taxă deductibilă, incluzându-se în costul de achiziție al imobilizărilor, iar TVA aferentă bunurilor din import se plătește de către importator, concomitant cu plata taxelor vamale.

	%	=	5126	18.461.100
6.195.000	212		Carnete de cecuri cu limită de	
Mijloace fixe			sumă	
12.266.100	4426			
TVA deductibilă				

c) Înregistrarea cheltuielilor de transport, manipulare și instalarea mijlocului fix.

	%	=	404	590.000
500.000	212			Furnizori de imobilizări
Mijloace fixe				
90.000	4426			
TVA deductibilă				

d) Se face plata primei tranșe a datoriei față de furnizor ($17.500 \$ \times 1772$ lei/\$) = 31.010.000 lei.

	%	=	5124	31.010.000
30.975.000	404			Conturi la bănci în devize
Furnizori de imobilizări				
(17.500 X 1770)				
35.000	665			
Cheltuieli din diferențe de curs				
valutar				

e) Se face plata furnizorului intern.

590.000	404	=	5121	590.000
Furnizori de imobilizări				Conturi la bănci în lei

f) Se face plata celei de a doua tranșe a furnizorului extern la data de 20 martie 1995 ($17.500 \$ \times 1800$ lei/\$) = 31.500.000 lei.

	%	=	5124	31.500.000
30.975.000	404			Conturi la bănci în devize
Furnizori de imobilizări				(17.500 \$ X 1800 lei/\$)
(17.500 X 1770)				
525.000	665			
Cheltuieli din diferențe de curs				
valutar				

Notă: În situația în care cursul dolarului scade față de leu, diferența favorabilă se înregistrează în creditul contului 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”. Spre exemplu, dacă un dolar ar fi echivalent cu 1600 lei și nu cu 1800 lei, articolul contabil este următorul:

30.975.000	404	=		%
Furnizori de imobilizări			5124	28.000.000
			Conturi la bănci în devize	
			(17.500 \$ X 1600 lei/\$)	
			765	2.975.000
			Venituri din diferențe de curs	
			valutar	

4. Din producția proprie se recepționează și se contabilizează mijloace fixe (2 autocamioane) în valoare de 46.530.000 lei.

46.530.000	212	=	722	46.530.000
Mijloace fixe			Venituri din producția de	
analitic 2125			imobilizări corporale	
Mijloace de transport				

5. Se aduce ca aport la capitalul social, de către un asociat, o clădire pentru a construi sediu administrativ în valoare de 8.263.000 lei.

8.263.000	212	=	456	8.263.000
Mijloace fixe			Decontări cu asociații privind	
analitic 2121.5			capitalul	
Clădiri administrative				

6. Donații de mijloace fixe.

Să presupunem că o societate comercială de nivel superior achiziționează un mijloc fix (un automobil) în valoare de 6.483.000 lei, care este donat unei subunități cu contabilitate proprie (cu personalitate juridică).

- achiziționarea mijlocului fix

6.483.000	%	212	=	404	7.649.000
	Mijloace fixe				Furnizori de imobilizări
1.106.940		4426			
	TVA deductibilă				

- transmiterea prin donație

6.483.000	6712	=	212	6.483.000
	Donatii și subvenții acordate			Mijloace fixe

La unitatea primitoare înregistrările în contabilitate sunt:

- primirea mijlocului fix

6.483.000	212	=	131	6.483.000
	Mijloace fixe			Subvenții pentru investiții

- înregistrarea amortizării lunare de 120.000 lei a mijlocului fix primit prin donație

120.000	6811	=	281	120.000
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor			Amortizări privind imobilizările corporale

- concomitent se înregistrează micșorarea subvenției și trecerea acesteia la veniturile excepționale, cu amortizarea lunară.

120.000	130	=	7727	120.000
	Subvenții pentru investiții			Subvenții pentru investiții virate la venituri

3.2.2.2. Ieșirea mijloacelor fixe

Cea mai frecventă formă de ieșire a mijloacelor fixe este prin casare. Lichidarea mijloacelor fixe, cunoscută în practică și sub numele de casarea mijloacelor fixe, constă din totalitatea operațiilor efectuate cu ocazia scoaterii din inventarul unei unități economice sau instituții a unui mijloc fix din cauza ajungerii lui la limita duratei de întrebuințare și din alte multe cazuri.

De exemplu, se înregistrează ieșirea din gestiune a unui mijloc fix, complet amortizat, în valoare de 2.650.000 lei.

2.650.000	281	=	212	2.650.000
Amortizări privind imobilizările corporale				Mijloace fixe

Dacă același mijloc fix este incomplet amortizat, să presupunem că este amortizat numai în proporție de 65 %, evidențierea în conturi este următoarea:

	%	=	212	2.650.000
1.722.500	281			Mijloace fixe
Amortizări privind imobilizările corporale				
927.500	6718			
Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune				

Cu ocazia casării se fac următoarele cheltuieli:

- consum de materiale auxiliare	5.276 lei
- consum de combustibil	14.800 lei
- salarii datorate personalului	250.000 lei
- CAS 25%	62.500 lei
- fond de șomaj 5%	12.500 lei
Total cheltuieli	345.076 lei

În urma dezmembrării mijlocului fix s-au recuperat unele materiale și piese de schimb ce urmează a fi valorificate prin vânzare în valoare de 260.000 lei

- se înregistrează cheltuielile cu casarea

345.076	6718	=	%	
Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune				
			3011	5.276
			Materiale auxiliare	
			3012	14.800
			Combustibil	
			421	250.000
			Personal remunerații datorate	
			4311	62.500
			Contribuția unității la asigurările sociale	
			4371	12.500
			Contribuția unității la fondul de somaj	

- se înregistrează materialele obținute prin casare

	%	=	7718	260.000
200.000			Alte venituri excepționale din operații de gestiune	
Piese de schimb	3014			
60.000				
Alte materiale consumabile	3018			

La finele exercițiului financiar se face închiderea conturilor de cheltuieli și venituri prin contul 121 „Profit și pierderi”.

345.076	121	=	6718	345.076
Profit și pierderi			Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune	

și

260.000	7718	=	121	260.000
Alte venituri excepționale din operații de gestiune			Profit și pierderi	

În urma operației de casare rezultă o pierdere de $(345.076 - 260.000) = 85.076$ lei, întrucât cheltuielile făcute cu dezmembrarea utilajului au fost mai mari decât materialele recuperate.

O altă modalitate de ieșire a mijloacelor fixe din gestiune este prin vânzare.

Exemplu: Se vinde un mijloc fix, uzat în procent de 85%.

- valoarea de inventar este de 12.134.300 lei.
- amortizarea înregistrată este 10.314.155 lei.
- valoarea neamortizată este de 1.820.145 lei.

Prețul de vânzare poate fi egal cu valoarea neamortizată, mai mare sau mai mic, la care se adaugă TVA de 18%.

- a) În primul caz, prețul de vânzare este egal cu 1.820.145 lei, ce corespunde valorii neamortizate.
- b) În cazul al doilea mijlocul fix se vinde la un preț mai mare, conform prețului de piață, de 3.600.000 lei.
- c) În al treilea caz, prețul de piață este mai mic și deci va fi egal cu 1.200.000 lei.

În cazul când prețul de vânzare este egal cu valoarea neamortizată înregistrările în contabilitate sunt:

1. înregistrarea facturii

2.147.771	461	=	%	
Debitori diverși			7721	1.820.145
			Venituri din cedarea activelor	
			4427	327.626
			TVA colectată	

2. înregistrarea ieșirii mijlocului fix

10.314.155	%	=	212	12.134.300
Amortizări privind imobilizările corporale	281			Mijloace fixe
1.820.145	6721			
Cheltuieli privind activele cedate				

3. la sfârșitul exercițiului vor fi închise conturile de cheltuieli și venituri prin contul 121 „Profit și pierderi”.

1.820.145	121	=	6721	1.820.145
Profit și pierderi			Cheltuieli privind activele cedate	

1.820.145	7721	=	121	1.820.145
Venituri din cedarea activelor			Profit și pierderi	

Se constată că în urma acestei operații de vânzare nu se realizează nici profit și nici pierdere.

În cazul al doilea mijlocul fix se vinde la o valoare de 3.600.000 lei.
- înregistrarea facturii:

4.248.000	461	=	%	
Debitori diverși			7721	3.600.000
			Venituri din cedarea activelor	
			4427	648.000
			TVA colectată	

- înregistrarea scoaterii din funcțiune este identică ca în cazul precedent atât ca valoare cât și ca conturi care intră în corespondență.

- închiderea cheltuielilor și veniturilor prin rezultatul exercițiului:

1.820.145	121	=	6721	1.820.145
Profit si pierderi			Cheltuieli privind activele cedate	
		și		
3.600.000	7721	=	121	3.600.000
Venituri din cedarea activelor			Profit și pierderi	

Spre deosebire de cazul precedent rezultă un profit de $(3.600.000 - 1.820.145) = 1.779.855$ lei, care se repartizează la fondul de dezvoltare.

1.779.855	129	=	111	1.779.855
Repartizarea profitului			Fondul de dezvoltare	

În cazul al treilea, prețul de vânzare este mai mic decât valoarea neamortizată.

- înregistrarea facturii:

1.416.000	461	=	%	
Debitori diverși			7721	1.200.000
			Venituri din cedarea activelor	
			4427	216.000
			TVA colectată	

- scoaterea din gestiune este identică.

În urma închiderii conturilor de cheltuieli și venituri se constată o pierdere de $(1.820.145 - 1.200.000) = 620.145$ lei, ca urmare a vânzării mijlocului fix cu mai puțin decât valoarea neamortizată.

Retragerea aportului în natură de către asociați

- diminuarea capitalului social vărsat în valoare de 780.000 lei

780.000	1012	=	456	780.000
Capital social subscris vărsat			Decontări cu asociații privind capitalul	

- scoaterea din gestiune

780.000	456	=	%	
Decontări cu asociații privind capitalul			212	280.000
			Mijloace fixe	
			2111	500.000
			Terenuri	

3.2.3. Contabilitatea imobilizărilor în curs

Contabilitatea imobilizărilor în curs se ține distinct pentru: imobilizări necorporale și imobilizări corporale.

3.2.3.1. Contabilitatea imobilizărilor necorporale în curs

Imobilizările în curs necorporale reprezintă costul de producție, respectiv costul de achiziție privind imobilizările necorporale neterminate până la finele exercițiului financiar.

Evidența acestora se ține cu ajutorul contului 230 „Imobilizări necorporale în curs”, cont de pasiv.

În debitul acestui cont se înregistrează: valoarea imobilizărilor necorporale facturate de furnizori, creditându-se contul 404 „Furnizori de imobilizări”; avansurile acordate furnizorilor de imobilizări, prin creditul contului 512 „Conturi curente la bănci”; valoarea imobilizărilor necorporale în curs, aportate de asociați la capitalul social, creditând contul 456.

Contul 230 „Imobilizări necorporale în curs” se creditează cu: valoarea imobilizărilor necorporale în curs, recepționate, prin debitul conturilor 203, 205 și 208; precum și cu valoarea avansurilor decontate furnizorilor, debitându-se contul 404.

Soldul contului reprezintă valoarea imobilizărilor necorporale în curs.

Operațiuni de debitare și creditare a contului 230

1. Se înregistrează imobilizări necorporale în curs, la finele exercițiului financiar, în sumă de 700.000 lei, executate cu mijloace și pentru nevoi proprii.

700.000	230	=	721	700.000
Imobilizări necorporale în curs			Venituri din producția de imobilizări necorporale	

2. Se înregistrează valoarea de 250.000 lei la imobilizări necorporale aportate de asociați la capitalul social.

250.000	230	=	456	250.000
Imobilizări necorporale în curs			Decontări cu asociații privind capitalul	

3. Unitatea patrimonială a acordat un avans de 400.000 lei unui furnizor de imobilizări necorporale.

400.000	230	=	5121	400.000
Imobilizări necorporale în curs			Conturi la bănci în lei	

4. Furnizorul „X” facturează imobilizări necorporale în curs în valoare de 206.000 lei.

206.000	230	=	404	206.000
Imobilizări necorporale în curs			Furnizori de imobilizări	

5. Înregistrarea valorii avansurilor decontate furnizorilor de 400.000 lei.

400.000	230	=	404	400.000
Furnizori de imobilizări			Imobilizări necorporale	

6. Se face înregistrarea valorii imobilizărilor necorporale în curs recepționate, după cum urmează:

- cheltuieli de cercetare	1.310.000 lei
- brevete	2.020.000 lei
- programe informatice	800.000 lei
Total	3.130.000 lei

	%	=	230	3.130.000
1.310.000	203		Imobilizări necorporale în curs	
Cheltuieli de cercetare dezvoltare				
2.020.000	205			
Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare				
800.000	208			
Alte imobilizări necorporale				

3.2.3.2. Contabilitatea imobilizărilor corporale în curs

Imobilizările corporale în curs reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză, care se evaluează la costul de producție, respectiv la costul de achiziție, reprezentând prețul de deviz al investiției. Imobilizările în curs corporale se trec în categoria mijloacelor fixe, după recepție darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.

Investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, luate cu chirie sau în locație de gestiune se înregistrează în contabilitatea unității patrimoniale care le-a făcut.

La expirarea contractului de concesiune, închiriere sau locație de gestiune, valoarea investițiilor executate la mijloacele fixe luate cu acest titlu se scade din contabilitatea unității patrimoniale care le-a efectuat și se înregistrează în contabilitatea unității patrimoniale căreia i-au fost restituite,

cu valoarea lor majorându-se valoarea de intrare a mijloacelor fixe respective, potrivit contractelor încheiate.

Contabilitatea acestor imobilizări se ține cu ajutorul contului de activ 231 „Imobilizări corporale în curs”.

În debitul contului se înregistrează: valoarea imobilizărilor corporale în curs, realizate în regie proprie sau facturate de furnizori, precum și aportul în natură, creditându-se unul sau mai multe din conturile 108, 404, 456, 722. Se mai debitează și cu avansurile acordate furnizorilor de imobilizări, prin creditul contului 512 „Conturi curente la bănci”.

În creditul contului 231 „Imobilizări corporale în curs” se înregistrează: valoarea imobilizărilor corporale recepționate, prin debitarea contului 212 „Mijloace fixe”, precum și valoarea avansurilor decontate furnizorilor, debitând contul 404.

Soldul contului reprezintă valoarea imobilizărilor corporale în curs.

Operațiuni contabile de debitare și creditare a contului 231 „Imobilizări corporale în curs”

1. Se face înregistrarea imobilizărilor corporale în curs, în valoare de 6.431.000 lei, realizate în regie proprie.

6.431.000	231	=	722	6.431.000
Imobilizări corporale în curs			Venituri din producția de imobilizări corporale	

2. Se acordă un avans de 4.000.000 lei unui furnizor de imobilizări corporale.

4.000.000	231	=	5121	4.000.000
Imobilizări corporale în curs			Venituri din producția de imobilizări corporale	

3. Se înregistrează valoarea imobilizărilor corporale în curs, în sumă de 180.000 lei, aportate de întreprinzătorul individual, precum și suma de 2.300.000 lei, ca aport al asociaților.

3.480.000	231	=	%	
Imobilizări corporale în curs			108	1.180.000
				Contul întreprinzătorului individual
			456	2.300.000
				Decontări cu asociații privind capitalul

4. Înregistrarea imobilizărilor în curs în valoare de 1.750.000 lei facturate de furnizori.

1.750.000	231	=	404	1.750.000
Imobilizări corporale în curs				Furnizori de imobilizări

5. Se înregistrează valoarea imobilizărilor corporale în curs decontate de furnizori în contul avansului primit.

1.750.000	404	=	231	1.750.000
Furnizori de imobilizări				Imobilizări corporale în curs

6. Se înregistrează imobilizările corporale în curs, recepționate și trecute la mijloace fixe, în sumă de 12.310.000 lei

12.310.000	212	=	231	12.310.000
Mijloace fixe				Imobilizări corporale în curs
Analitice 2121-2128				

3.3. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR FINANCIARE

Imobilizările financiare reprezintă o formă de plasare a capitalului financiar temporar disponibil sau a altor resurse pe timp îndelungat în titluri și acțiuni pentru a obține drepturi la formarea capitalului altor societăți și prin aceasta calitatea de a participa la luarea deciziilor privind strategia și gestiunea acestor societăți în scopul obținerii de venituri.

Conturile de imobilizări financiare cuprind titlurile de participare, titlurile imobilizate ale activității de portofoliu, alte titluri și creanțe imobilizate.

Conturile din grupa 69 „Imobilizări financiare” sunt următoarele:

261 Titluri de participare;

2611 Diferențe din reevaluarea imobilizărilor corporale
aferele titlurilor de participare;

262 Titluri imobilizate ale activității de portofoliu;

263 Alte titluri imobilizate;

267 Creanțe imobilizate;

2671 Creanțe legate de participatii;

2672 Împrumuturi acordate pe termen lung;

2677 Alte creanțe imobilizate;

2678 Dobânzi aferente creanțelor imobilizate.

269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare.

Titlurile de participare reprezintă drepturile sub formă de acțiuni sau alte titluri de valoare în capitalul altor unități patrimoniale, care asigură unității patrimoniale deținătoare exercitarea unui control sau a unei influențe notabile, respectiv realizarea unui profit. Aceasta se realizează prin cumpărarea de acțiuni sau părți sociale, emise de alte societăți comerciale în valoare mare și pentru un timp îndelungat, astfel încât prin pachetul de acțiuni deținut să fie posibilă exercitarea unor influențe asupra societății emitente.

Contabilitatea se ține cu ajutorul contului 261 „Titluri de participare”, cont de activ, de imobilizări financiare pe termen lung.

Se debitează cu valoarea nominală a titlurilor de participare intrate în patrimoniu prin creditul conturilor 269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”; cu titlurile cumpărate sau răscumpărate de la terți prin creditul conturilor de disponibilități bănești, aduse ca aport la capital prin creditul contului 105 „Diferențe din reevaluare”.

Contul 261 „Titluri de participare” se creditează cu valoarea nominală a titlurilor de participare cedate (vândute sau restituite) prin debitul contului 6721 „Cheltuieli privind activele cedate”; cu diferențele nefavorabile din reevaluare prin debitul contului 105 „Diferențe din reevaluare”; cu valoarea celor retrase prin debitul conturilor 108 și 456.

Soldul debitor reprezintă valoarea titlurilor de participare imobilizate existente.

Exemple de înregistrări în contabilitate a titlurilor de participare:

1. Intrarea în gestiune.

a) achiziționarea cu plată ulterioară în valoare de 24.500.000 lei.

24.500.000	261	=	269	24.500.000
Titluri de participare			Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare	

Se face decontarea, prin casă și bancă a titlurilor de participare cumpărate.

24.500.000	269	=	%	
Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare			5311	5.000.000
			Casa în lei	
			5121	19.500.000
			Conturi la bănci în lei	

b) achiziționarea sau răscumpărarea cu plată imediată

2.100.000	261	=	5311	2.100.000
Titluri de participare			Casa în lei	

și

800.000	261	=	5121	800.000
Titluri de participare			Conturi la bănci în lei	

c) aport de capital

200.000	261	=	5121	200.000
Titluri de participare			Decontări cu asociații privind capitalul	

d) se înregistrează diferența favorabilă din reevaluare 10%.

2.760.000	261	=	261.1	2.760.000
Titluri de participare			Diferențe din reevaluarea imobilizărilor corporale aferente titlurilor de participare	

2. Ieșirea din gestiune

a) cedare

- înregistrarea facturii în valoare negociată

1.000.000	461	=	7721	1.000.000
Debitori diverși			Venituri din cedarea activelor	

- scăderea din gestiune a titlurilor vândute cu valoarea de intrare

800.000	6721	=	261	800.000
Cheltuieli privind activele cedate			Titluri de participare	

b) diferențe nefavorabile din reevaluare

10.000	105	=	261	10.000
Diferențe din reevaluare			Titluri de participare	

Titlurile imobilizate ale activității de portofoliu¹ și alte titluri imobilizate sunt formate din acele titluri pe care unitatea patrimonială le dobândește, în vederea realizării unor venituri financiare, fără a putea interveni în gestiunea unității patrimoniale emițătoare, precum și alte titluri de plasament deținute pe o perioadă îndelungată.

Contabilitatea acestora este realizată prin intermediul conturilor de activ 262 „Titluri imobilizate ale activității de portofoliu” și contul 263 „Alte titluri imobilizate”.

Aceste conturi se debitează cu valoarea titlurilor de portofoliu respectiv a altor titluri de plasament achiziționate, prin creditul conturilor de disponibilități bănești (dacă plata se face imediat) sau a contului 269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare” (dacă se plătesc ulterior); aduse ca aport la capital prin creditul conturilor 456 „Decontări cu asociații privind capitalul”, respectiv 108 „Contul întreprinzătorului”.

Se creditează cu valoarea de înregistrare a titlurilor vândute; trecute pe cheltuieli prin debitul contului 6721 „Cheltuieli privind activele cedate”; cu valoarea titlurilor retrase prin debitul conturilor 456 „Decontări cu asociații privind capitalul” și „Contul întreprinzătorului”. Soldul debitor reprezintă titlurile existente. Pentru aceste conturi înregistrările sunt similare cu cele ale contului 261 „Titluri de participare”.

Contabilitatea creanțelor imobilizate se ține pe următoarele categorii: creanțe legate de participații, împrumuturi acordate pe termen lung și alte creanțe imobilizate.

Creanțele legate de participații reprezintă acele creanțe ale unității patrimoniale create cu ocazia acordării de împrumuturi unităților patrimoniale la care dețin titluri de participare.

În conturile de împrumuturi pe termen lung se înregistrează sumele acordate terților în baza unor contracte pentru care unitatea patrimonială percepe dobânzi, potrivit legii.

Împrumuturile pe termen lung se acordă altor unități de către agenții economici creditori ce au capitaluri disponibile, neincluzându-se băncile sau alte instituții specializate. Acordarea împrumuturilor pe termen lung se face

¹ Portofoliu, totalitatea efectelor de comerț, titlurilor de valoare, valorilor bancare, de asigurare etc. existente la dispoziția cuiva.

în baza unui contract de credit, sau prin cumpărare de obligațiuni sau alte titluri de valoare, percependu-se dobândă.

Contabilitatea acestor creanțe se ține în contul 267 „Creanțe imobilizate”, cont de imobilizări financiare de activ. Se debitează cu valoarea împrumuturilor acordate și a garanțiilor plătite din conturile de disponibilități bănești (512 „Conturi curente la bănci” și 531 „Casa”); a veniturilor de realizat din împrumuturi și dobânzi prin creditul contului 763 „Venituri din creanțe imobilizate”; cu diferențele favorabile de curs valutar, aferente împrumuturilor acordate în valută la încheierea exercițiului prin creditul contului 477 „Diferențe de conversie - pasiv”; cu diferențele favorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării creanțelor prin creditul contului 765 „Venituri din diferențe de curs valutar” și cu reluarea diferențelor nefavorabile decurs valutar la închiderea exercițiului financiar anterior prin creditul contului 476 „Diferențe de conversie - activ”.

Contul 267 „Creanțe imobilizate” se creditează cu valoarea împrumutului rambursat și a dobânzii încasate prin debitarea conturilor curente la bănci și a contului „Casa”; cu diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente împrumuturilor acordate altor unități la închiderea exercițiului financiar prin contul 476 „Diferențe de conversie - activ”; cu valoarea pierderilor privind creanțele imobilizate trecute pe cheltuieli, prin debitul contului 663 „Pierderi din creanțe legate de participații”, cu diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma lichidării creanțelor, trecute pe cheltuieli, în corepondență cu debitul contului 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”; precum și cu reluarea sumelor înregistrate ca diferențe favorabile de curs valutar, la închiderea exercițiului financiar anterior, debitându-se contul 477 „Diferențe de conversie - pasiv”.

Soldul contului este debitor și reprezintă valoarea împrumuturilor acordate altor unități și altor creanțe imobilizate.

Operațiile privind creanțele imobilizate se reflectă în contabilitate după cum urmează:

1. Se virează unei societăți comerciale la care unitatea are titluri de participare, suma de 5.000.000 lei, pe termen de trei ani cu o dobândă de 6% pe an. În același timp se mai acordă un împrumut pe termen lung (15 ani) în sumă de 24.500.000 lei, cu o dobândă de 50% pe an. Plata se face prin bancă.

	%	=	5121	29.500.000
5.000.000	2671			Conturi la bănci în lei
Creanțe legate de participații				
24.500.000	2672			
Împrumuturi acordate pe termen lung				

2. Dobânda pentru primul an este de $(5.000.000 \times 6\%) = 300.000 + (24.500.000 \times 50\%) = 12.250.000$ lei. Total 12.550.000 lei.

12.550.000	2678	=	763	12.550.000
Dobânzi aferente creanțelor imobilizate				Venituri din creanțe imobilizate

Aceasta în cazul când se calculează și se înregistrează dobânda pentru un an întreg. Am considerat că împrumutul a fost acordat la începutul anului.

3. Încasarea dobânzii pentru primul an.

12.550.000	5121	=	2678	12.550.000
Conturi la bănci în lei				Dobânzi aferente creanțelor imobilizate

4. La scadență se rambursează creditul, 3 ani în primul caz și după 15 ani în cazul al doilea.

5.000.000	5121	=	2671	5.000.000
Conturi la bănci în lei				Creanțe legate de participații
		și		
24.500.000	5121	=	2672	24.500.000
Conturi la bănci în lei				Împrumuturi acordate pe termen lung

Operațiile de natura imobilizărilor financiare se fac cu scopul de a obține profit ca în orice altă activitate economică. În această activitate pe lângă veniturile și cheltuielile generate de cedarea imobilizărilor financiare (titluri de participare, titluri de portofoliu), se mai formează venituri și cheltuieli din exploatarea imobilizărilor financiare, cum sunt: venituri și pierderi din participații, venituri și cheltuieli din sconturi, venituri și cheltuieli din dobânzi, din diferențe de curs valutar etc.

Evidența vărsămintelor de efectuat pentru imobilizările financiare, ce se achiziționează cu plata ulterioară, se ține cu ajutorul contului 269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”. Este un cont de pasiv. Se creditează cu sumele datorate pentru achiziționarea de imobilizări financiare în corespondență cu unul sau mai multe dintre conturile 261 „Titluri de participare”, 262 „Titluri imobilizate ale activităților de portofoliu”, 263 „Alte titluri imobilizate”, 267 „Creanțe imobilizate”, după caz.

Se debitează cu sumele plătite pentru imobilizări financiare prin creditul conturilor deschise la bănci sau „Casa”.

Soldul contului reprezintă sumele datorate pentru imobilizări financiare.

Exemple:

- Se achiziționează titluri de portofoliu (valoare) în sumă de 2.000.000 lei, cu plata ulterioară.

2.000.000	262	=	269	2.000.000
Titluri imobilizate ale activității de portofoliu			Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare	

- Se achită la scadență, contravaloarea titlurilor de portofoliu achiziționate.

2.000.000	262	=	5121	2.000.000
Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare			Conturi la bănci în lei	

3.4. AMORTIZAREA ȘI CONTABILITATEA AMORTIZĂRII IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE ȘI CORPORALE

3.4.1. Definirea și rolul amortizării

Amortizarea este un proces economico-financiar obiectiv și conștient prin care se compensează treptat, sub aspect valoric, uzura fizică și morală a mijloacelor fixe, a amenajărilor de terenuri, precum și a immobilizărilor în active necorporale pe măsura transformării acestora asupra costurilor de producție și circulație la care au participat. Amortizarea este expresia bănească a uzurii mijloacelor fixe și are ca obiectiv constituirea de fonduri pentru înlocuirea, la nevoie, a mijloacelor fixe uzate fizic sau moral etc. Se constată, din cele arătate, că immobilizările sunt supuse unui proces de depreciere prin care își pierd în timp, treptat, din valoarea de utilitate și din potențialul lor economic.

Se cunosc două categorii de deprecieri:

a) Deprecieri ireversibile, datorate uzurii fizice și morale a activelor imobilizate. Pentru aceste deprecieri există posibilitatea determinării mării valori care se depreciază în timp, prin procedee și sisteme de amortizare.

Imobilizările financiare (titluri de participare, titluri imobilizate în activități de portofoliu etc.) datorită caracteristicilor și naturii lor, nu se depreciază sistematic și ca atare nu sunt supuse amortizării.

b) Deprecierile reversibile se caracterizează prin posibilitatea ca în perioada următoare activele imobilizate (necorporale, corporale în curs și financiare), să cunoască o scădere a valorii lor de utilitate și prin aceasta, prețul lor de piață (posibil de valorificat), să fie inferior valorii lor de intrare (înregistrare). O asemenea depreciere se estimează la finele exercițiului financiar cu prilejul inventarierii, atunci când, prin calcul, se face o evaluare reală în bilanț a activului imobilizat.

Întrucât deprecierile reversibile sunt probabile, efectul lor este preluat și reglat în calculele de gestiune, prin sistemul provizioanelor.

Amortizarea inclusă în costurile de producție și de circulație este afectată fondului de dezvoltare, în scopul asigurării fondurilor scoase din funcțiune sau pentru realizarea altor investiții.

Legislația din țara noastră stipulează (legea 15/1994) că agenții economici care angajează și imobilizează capital în active corporale și necorporale supuse deprecierii, prin utilizare sau în timp vor calcula,

înregistra în contabilitate și recupera uzura fizică și morală a acestora, prin refacerea capitalului angajat. Amortismentul unei imobilizări depinde de trei parametri principali: valoarea de amortizat, durata amortismentului și metoda de calcul folosită.

Capitalul angajat și imobilizat supus amortizării se grupează în două categorii distincte și anume:

A. Active corporale și

B. Active necorporale.

Activele corporale aferente capitalului angajat și imobilizat sunt formate din terenuri, inclusiv investițiile pentru amenajarea acestora și mijloacele fixe.

Sunt asimilate mijloacelor fixe, în scopul amortizării și unele investiții mai semnificative, după cum urmează:

- investițiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie de la agenții economici urmează regimul de amortizare al mijloacelor fixe la care s-au executat;
- investițiile (capacitățile) puse în funcțiune, total sau parțial, cărora nu li s-au întocmit normele de înregistrare ca mijloace fixe se cuprind în grupa la care se vor înregistra ca mijloace fixe la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;
- investițiile pentru descoperță se asimilează mijloacelor fixe din grupa „Construcții principale”, subgrupa „Alte construcții principale” și se amortizează în regim liniar;
- investițiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălților, iazurilor, terenurilor care nu sunt rezultatul unei investiții.

Aceste investiții nu se concretizează în mijloace fixe, dar se amortizează pe o durată de cel mult 10 ani, regimul de amortizare fiind cel liniar.

Sunt asimilate cu activele corporale, dar nu se opun amortizării, lacurile, bălțile, iazurile, care nu sunt rezultatul unei investiții, precum și terenurile, inclusiv cele împădurite, cu excepția terenurilor cu destinație economică obținute prin acte de vânzare-cumpărare, inclusiv prin despăgubiri în cazul exproprierilor.

Terenurile cu destinație economică dobândite de agenții economici prin acte de vânzare-cumpărare sau prin despăgubiri, în cazul exproprierilor, se vor amortiza prin cheltuielile de exploatare pe baza unei cote de 25% din cuantumul dobânzii curente la disponibilitățile bănești de valoare egală cu prețul de achiziție a terenurilor respective, acordată de unitatea bancară la care are deschis contul agentul economic.

În temeiul Legii nr. 15 din 23.03.1994 și a Normelor metodologice de aplicare a acestei legi, nu se asimilează și nu sunt considerate mijloace

fixe și deci nu se supun amortizării următoarele componente ale imobilizărilor corporale:

- a) motoarele, aparatele și alte subansambluri ale mijloacelor fixe procurate în scopul înlocuirii componentelor uzate cu ocazia reparațiilor de orice fel sau în scopul efectuării unor mici modernizări în cadrul reparațiilor capitale;
- b) sculele, instrumentele și dispozitivele speciale ce se folosesc fie la fabricarea anumitor produse în serie, fie la executarea unei anumite comenzi indiferent de valoarea și durata normală de funcționare;
- c) construcțiile și instalațiile provizorii executate din fondurile de investiții;
- d) animalele care nu au îndeplinit condițiile pentru a fi trecute la animale adulte, animale de îngrășat, păsările și coloniile de albine;
- e) pădurile;
- f) investițiile efectuate pentru realizarea lucrărilor miniere din afara proiectelor de exploatare, precum și cele pentru foraj, executate pentru exploatare, prospecțiuni geologice și geofizice, forajele pentru alimentarea cu apă care nu au dat rezultate, sondele situate în gaz – capul unor zăcămintele de țiței, precum și sondele de cercetare geologică care au pus în evidență acumulări de hidrocarburi, dar care, din motive geologotehnice și economice obiective, nu pot fi exploatate;
- g) prototipurile, atât timp cât servesc ca model la executarea producției de serie, inclusiv seria zero sau sunt supuse încercărilor în vederea omologării la producător;
- h) echipamentul de protecție și de lucru, îmbrăcămintea specială, precum și accesoriile de pat, indiferent de valoarea și durata lor de utilizare.

Plantațiile tinere precum și plantațiile de protecție ce se evidențiază în contul 2126 „Animale și plantații” subgrupa „Plantații” sunt scutite de calculul amortizării și introducerea acestora în cheltuielile de exploatare până la trecerea pe rod a plantațiilor tinere și 5 ani a plantațiilor de protecție.

Duratele normale de utilizare a plantațiilor tinere și a plantațiilor de protecție includ și duratele de scutire pentru care amortizarea aferentă nu se include în cheltuielile de exploatare. În acest caz, cota medie anuală de amortizare se determină în funcție de durata normală de utilizare, redusă cu perioada de scutire, în ani, pentru care nu se calculează amortizare.

Activele necorporale aferente capitalului angajat și imobilizat cuprind:

- a) cheltuieli de constituire a societăților comerciale, regiilor autonome sau sucursalelor și filialelor acestora (taxele și alte cheltuieli de înscriere și înmatriculare, cheltuielile de prospectare a pieței și de publicitate și alte cheltuieli de această natură legate de înființarea și dezvoltarea unității patrimoniale);
- b) cheltuieli de cercetare-dezvoltare;

- c) cheltuielile cu descoperirea rezervelor de substanțe minerale utile, neconcretizate în mijloace fixe, la zăcămintele puse în exploatare;
- d) concesiunile, brevetele și alte drepturi și valori asimilate;
- e) alte imobilizări necorporale inclusiv programe informatice create de agenții economici sau achiziționate de la terți.

3.4.2. Calcularea și înregistrarea în conturi a amortizării

Amortismentul unei imobilizări depinde de trei parametri: valoarea de amortizat, durata amortismentului și de metoda de calcul folosită.

Valoarea de amortizat este formată din valoarea de intrare (inițială) a imobilizărilor (corporale și necorporale) la care, în anumite cazuri, se mai pot adăuga și alte valori rezultate din investiții noi sau reevaluări etc.

Durata amortismentului este în funcție de durata de folosință a imobilizărilor respective care pentru unitățile de stat, se stabilește de către Guvern. În România a fost elaborată și promulgată Legea amortizării nr. 15/1994 și pe baza acesteia, regulamentul de aplicare, de repartizare a amortizării pe ani, în funcție de durata de viață economică, probabilă a acestor imobilizări.

Metoda de calcul folosită are un rol hotărâtor în eșalonarea și mărirea ratelor lunare de amortizare. Normele privind amortizarea impun trei sisteme de recuperare a valorii imobilizărilor prin amortizare (sistemul de amortizare liniar, sistemul amortizării degresive și sistemul de amortizare accelerată).

3.4.2.1. Amortizarea imobilizărilor necorporale

Deprecierea imobilizărilor necorporale (o problemă cu totul nouă în literatura noastră contabilă) este în funcție de o multitudine de factori specifici și în primul rând de progresul tehnic și de evoluția economiei de piață. Astfel, cheltuielile de constituire sau extindere a unității patrimoniale, cheltuielile de cercetare-dezvoltare se amortizează în cel mult 5 ani. Activele imobilizate de natura brevetelor, licențelor, mărcilor de fabrică și de comerț etc., se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către unitatea ce le deține.

Fondul comercial, de regulă nu se amortizează. Valoarea programelor informatice se amortizează în funcție de durata probabilă de utilizare care nu poate depăși 3 ani.

În planul de conturi, pentru evidențierea amortizării imobilizărilor necorporale, s-au introdus următoarele conturi specifice:

280 Amortizări privind imobilizările necorporale

2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire

2803 Amortizarea cheltuielilor de cercetare și dezvoltare

2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor și altor drepturi și valori

similare

2807 Amortizarea fondului comercial

2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale

Conturile de amortizări sunt conturi rectificative ale valorii imobilizărilor, conturi de pasiv.

Contul 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale”, cu analiticele corespunzătoare, se creditează cu valoarea amortizării imobilizărilor necorporale prin debitul contului 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele”, analitic 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”. Se debitează, după caz, prin creditul conturilor 201 „Cheltuieli de constituire”, 203 „Cheltuieli de cercetare și dezvoltare”, 205 „Concesiuni, brevete, și alte drepturi și valori similare”, 207 „Fond comercial”, 208 „Alte imobilizări necorporale”.

Soldul contului reprezintă amortizarea imobilizărilor necorporale.

De exemplu: Unitatea „X” face cheltuieli pentru cercetare, în atelierul propriu, în sumă totală de 24.000.000 lei. Operațiunile contabile vor fi următoarele:

a) Înregistrarea cheltuielilor ocazionale.

24.000.000	6xx	=	%	
Cheltuieli evidențiate după natură				2.000.000
		3xxx	Conturi de stocuri	
		4xx	Conturi de terți	
		5xx	Conturi de trezorerie	

b) Stocarea cheltuielilor pentru cercetare în vederea realizării producției.

24.000.000	203	=	721	24.000.000
Cheltuieli de cercetare și dezvoltare (analitic-distinct)			Venituri din producția de imobilizări necorporale	

c) Amortizarea cheltuielilor necesare pentru realizarea producției se face în 3 ani ($24.000.000/3 = 8.000.000$ lei/an).

8.000.000	6811	=	2803	8.000.000
Cheltuieli de exploatare privind			Amortizarea cheltuielilor de	
amortizarea imobilizărilor			cercetare și dezvoltare	

d) Scoaterea din evidență a cheltuielilor amortizate integral (în cazul nostru după 3 ani).

24.000.000	2803	=	203	24.000.000
Amortizarea cheltuielilor de			Cheltuieli de cercetare și	
cercetare și dezvoltare			dezvoltare	

3.4.2.2. Amortizarea imobilizărilor corporale

La imobilizările corporale de natura mijloacelor fixe, care au o structură complexă, deprecierea se produce sub acțiunea a două categorii de factori:

- uzura fizică generată de folosirea și funcționarea în procesul de producție, de exploatare, circulație etc.;
- uzura morală determinată de evoluția tehnicii, apariția de noi mașini, utilaje mai performante ca randament, precizie, costuri mai scăzute etc.

Durata de funcționare a mijloacelor fixe se determină în ani de funcționare și variază în funcție de natura bunurilor. Se stabilește durata normală, consumată și durata rămasă. Durata normală de funcționare (D_n) este prestabilită prin legea amortizării pe baza unor determinări tehnice și economice pe categorii de mijloace fixe. Aceasta asigură ca pentru aceeași categorie de mijloace fixe să se opereze de către toți agenții economici cu durată similară de folosință. Durata consumată (D_c) reprezintă perioada în ani de la punerea în funcțiune până la un moment dat. Durata de serviciu rămasă (D_r) exprimă perioada în ani cât mijlocul fix mai poate funcționa până la scoaterea din funcțiune, ținând seama de uzura lui.

$$Uz\% = \frac{Dc}{Dn} \times 100$$

Determinarea amortizării mijloacelor fixe are în vedere, în afară de durata de funcționare, sub aspect valoric, trei elemente importante și anume:

- valoarea inițială de bilanț sau de intrare, la darea în folosință a mijlocului fix;
- valoarea rămasă (reală) formată din valoarea de intrare diminuată cu uzura;
- valoarea reziduală, formată din valoarea materialelor și pieselor recuperate la scoaterea din folosință a mijlocului fix, diminuată cu cheltuielile efectuate cu demontarea și demolarea mijlocului fix.

Sistemul de amortizare liniar constă în repartizarea uniformă a valorii de intrare a mijloacelor fixe (diminuată cu valoarea reziduală probabilă) pe toată durata de funcționare stabilită (normată) în zile și ani. Suma anuală a amortizării (A) este dată de raportul dintre valoarea de intrare și durata de viață

$$A = \frac{\text{Valoarea de intrare}}{Dn \text{ (durata normată)}}$$

iar cota procentuală $K = \frac{100\%}{Dn}$

De exemplu:

- valoarea de intrare a mijlocului fix este de 1.500.000 lei
- durata de viață, 5 ani.

$$A/an = \frac{1.500.000}{5 \text{ ani}} = 300.000 \text{ lei}$$

$$\% = \frac{100}{5} = 20\%$$

Pentru repartizarea lunară (în scopul înregistrării lunare pe costuri) amortizarea anuală se împarte la 12 luni. Acest sistem are avantajul că este simplu, și totodată, atenuează tendința unităților patrimoniale de eludare a fiscalității, dar nu ține seama de influența progresului tehnic, respectiv de uzura morală.

Sistemul amortizării degresive constă într-o accelerare a procesului de recuperare a valorii mijlocului fix în primii ani de la punerea în funcțiune. Are avantajul atenuării efectului uzurii morale. Sistemul constă în multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu anumiți coeficienți prevăzuți

de lege, care variază în funcție de durata de funcționare (viață) a bunului, și anume:

- 1,5 pentru mijloacele fixe cu durata normală de utilizare de la 2 la 5 ani;
- 2,0 pentru mijloacele fixe cu durata de viață de la 5 la 10 ani;
- 2,5 pentru mijloacele fixe normate să funcționeze peste 10 ani.

Sistemul accelerat de amortizare constă în includerea, în primul an de funcționare, în cheltuielile de exploatare a unei amortizări anuale de 50% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe respective. Amortizarea anuală pentru exercițiile următoare se calculează la valoarea rămasă, după regimul liniar, prin raportarea la numărul de ani de utilizare rămași.

În contabilitate, amortizarea imobilizărilor corporale se reflectă în contul 281 „Amortizări privind imobilizările corporale” dezvoltat în analitice de gradul II, după cum urmează:

2810 „Amortizarea terenurilor”

2811 „Amortizarea clădirilor”

2812 „Amortizarea construcțiilor speciale”

2813 „Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru”

2814 „Amortizarea aparatelor și instalațiilor de măsurare, control și reglare”

2815 „Amortizarea mijloacelor de transport”

2816 „Amortizarea animalelor și plantațiilor”

2817 „Amortizarea uneltelor, dispozitivelor, instrumentelor, mobilierului și aparaturii birotice”

2818 „Amortizarea activelor corporale mobile neregăsite în capitolele anterioare”

Cu ajutorul contului 281 „Amortizări privind imobilizările corporale”, prin analiticele sale, se ține evidența amortizării imobilizărilor corporale. Este un cont de pasiv. Se creditează cu cheltuielile aferente amortizării imobilizărilor corporale, prin debitul contului 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele” și cu valoarea amortizărilor utilizate în operațiuni de participare, transferată conform contractelor prin debitul contului 458 „Decontări din operațiuni de participare”. Se debitează cu valoarea amortizării imobilizărilor corporale vândute sau scoase din activ, prin creditarea contului 212 „Mijloace fixe”. Soldul contului reprezintă amortizarea imobilizărilor corporale.

Exemple:

1. Se înregistrează o investiție pusă în funcțiune, dar pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloc fix, în valoare de 56.300.000 lei.

56.300.000	231	=	722	56.300.000
Imobilizări corporale în curs, analitic „Imobilizări corporale fără forme de înregistrare la mijloace fixe”			Venituri din producția de imobilizări corporale	

2. Se face înregistrarea amortizării investiției fără forme de înregistrare cu suma de 2.836.000 lei.

24.000.000	2803	=	281	2.836.000
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor			Amortizări privind imobilizările corporale, analitic „Amortizarea imobilizărilor corporale fără forme de înregistrare”	

3. Înregistrarea investițiilor terminate și trecute în categoria mijloacelor fixe.

56.300.000	212	=	231	56.300.000
Mijloace fixe			Imobilizări corporale în curs	

și

2.836.000	281	=	281	2.836.000
Amortizări privind imobilizările corporale, analitic „Amortizarea imobilizărilor corporale fără forme de înregistrare”			Amortizări privind imobilizările corporale	

4. Înregistrarea amortizării terenurilor cu destinație economică obținute prin acte de vânzare-cumpărare în sumă de 680.000 lei.

680.000	6811	=	2810	680.000
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor			Amortizarea terenurilor	

și concomitent*

680.000	2810	=	111	680.000
Amortizarea terenurilor				Fond de dezvoltare

5. Înregistrarea amortizării anuale a mijloacelor fixe trecute în conservare în condițiile prevăzute de normele menționate* (pct. 29 din norme) se face prin următoarele articole contabile (presupunem o valoare de 5.320.000 lei):

5.320.000	6871	=	281	5.320.000
Cheltuieli excepționale privind amortizarea imobilizărilor			Amortizări privind imobilizările corporale	

și concomitent

5.320.000	119	=	111	5.320.000
Repartizări la fondul de dezvoltare				Fondul de dezvoltare

6. Se înregistrează diferența între veniturile obținute din dezmembrări și cheltuielile efectuate de 136.000 lei, în cazul scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe neamortizate integral:

136.000	6871	=	281	5.320.000
Cheltuieli excepționale privind amortizarea imobilizărilor, analitic distinct			Amortizări privind imobilizările corporale, analitic: „Amortizarea recuperărilor din dezmembrări”	

și concomitent

136.000	119	=	111	136.000
Repartizări la fondul de dezvoltare				Fondul de dezvoltare

* Conform noilor reglementări nr. 13906/15.08.1994, elaborate de Ministerul Finanțelor.

7. Înregistrarea scoaterii din evidență a mijloacelor fixe neamortizate integral, avându-se în vedere valoarea amortizată până la scoaterea din funcțiune de 2.836.000 lei, diferență între veniturile obținute din valorificări și cheltuielile ocazionate de 136.000 lei și diferența neamortizată ce urmează a fi recuperată într-o perioadă de până la 5 ani, de 544.000 lei.

2.972.000	%	=	212	3.516.000
Amortizări privind imobilizările corporale	281			Mijloace fixe
(2.836.000+136.000)				
544.000	6721			
Cheltuieli privind activele cedate				

8. Se face înregistrarea diferenței de amortizare de 544.000 lei, conform hotărârii Adunării Generale.

544.000	471	=	6721	544.000
Cheltuieli înregistrate în avans			Cheltuieli privind activele cedate	

9. Se înregistrează cota din diferența neamortizată care se include în cheltuielile de exploatare într-o perioadă de 5 ani, fără însă a se lua în calculul profitului impozabil:

544.000	6871	=	471	544.000
Cheltuieli excepționale privind amortizarea imobilizărilor			Cheltuieli înregistrate în avans	

și concomitent

544.000	119	=	111	544.000
Repartizări la fondul de dezvoltare			Fondul de dezvoltare	

10. Înregistrarea dobânzilor încasate sau cuvenite în anul în care agenții economici folosesc sumele din fondul de dezvoltare pentru investiții

financiare pe termen scurt sau mediu. Suma dobânzii să presupunem că este de 4.875.000 lei.

– în cazul încasării

4.875.000	512	=	111	4.875.000
Conturi curente la bănci			Fondul de dezvoltare	

– în cazul evidențierii dobânzii

4.875.000	5187	=	111	4.875.000
Dobânzi de încasat			Fondul de dezvoltare	

11. Înregistrarea amortizării aferentă imobilizărilor corporale utilizate în operații de participatie transferată conform contractelor.

1.000.000	458	=	281	1.000.000
Decontări din operații în participatie			Amortizări privind imobilizările corporale	

12. Se înregistrează amortizarea aferentă imobilizărilor corporale vândute sau scoase din activ, în valoare de 21.863.040 lei.

21.863.040	512	=	212	21.863.040
Amortizări privind imobilizările corporale			Mijloce fixe	
Analiticul corespunzător			Analitice: 2121 - 2128	

3.5. CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR PRIVIND DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR

Provizioanele reprezintă rezerve ce se constituie în exercițiile curente pe seama cheltuielilor cu scopul de autoprotecție, fiind destinate

acoperirii riscurilor posibile, obiective și subiective, care apar în perioada următoare a deprecierei elementelor patrimoniale. Provizioanele sunt cheltuieli sau pierderi previzibile, anticipate, probabile, deci care nu sunt încă certe.

Conceptul de provizion este privit sub două aspecte: contabil și economic. Sub aspect contabil, provizionul reprezintă operațiunea prin care se constată și se calculează deprecierea elementelor patrimoniale, datorită unor factori latenți, ce nu se manifestă dar se pot manifesta. Sub aspect economic, provizionul este privit ca o cheltuială în momentul constituirii, respectiv ca un venit atunci când fondul constituit a rămas neutilizat. Deci, provizioanele au corespondent atât în conturile de cheltuieli cât și în cele de venituri.

Provizioanele corespund pierderilor probabile de valoare a imobilizărilor neamortizabile (terenuri, fond comercial, imobilizări în curs, imobilizări financiare).

Provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor care nu sunt supuse amortizării se constituie pe seama cheltuielilor, de regulă la finele exercitiului, cu ocazia inventarierii, pentru minusul de valoare latentă constat, care denotă o depreciere a acestora (valoarea de inventar este mai mică decât valoarea de intrare). Pentru deprecierea titlurilor, creanțele imobilizate și a altor imobilizări financiare, provizioanele reprezintă diferența între valoarea de intrare a acestora și valoarea de intrare stabilită prin inventariere.

Provizioanele constituite în anul precedent sau în cursul anului, se analizează și se regularizează în felul următor:

- dacă deprecierea este mai mare decât provizionul constituit, se formează un provizion suplimentar;
- dacă deprecierea constatată este mai mică decât provizionul constituit, diferența de provizion se înregistrează la venituri.

Provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor se reflectă în contabilitate prin intermediul următoarelor conturi:

- 290 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale;
- 291 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale;
- 293 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs;
- 296 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare.

Toate conturile menționate mai sus sunt conturi de pasiv. Conturile 290, 291 și 293 se creditează cu provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor necorporale și corporale prin debitul conturilor 6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor” și 6873 „Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru depreciere”. Se debitează cu sumele aferente provizioanelor anulate în

exercitiul următor, operație ce generează creșterea veniturilor din provizioane, prin creditul conturilor 7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor” și 7873 „Venituri excepționale din provizioane pentru deprecieri”.

Soldul conturilor reprezintă valoarea provizioanelor aferente imobilizărilor necorporale, corporale, sau imobilizări în curs, după caz.

Contul 296 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare” are aceeași funcție contabilă ca și conturile precedente. Se creditează prin debitul contului 6863 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri”, cu sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor financiare. Se debitează prin creditul contului 7863 „Venituri și provizioane pentru deprecieri” cu sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor financiare.

Exemple:

1. Se înregistrează, pe baza unui tabel analitic, sumele reprezentând, constituirea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, în valoare de 246.000 lei, imobilizări în curs de 84.000 lei și imobilizări corporale de 563.000 lei.

893.000	6813	=	%	
Cheltuieli de exploatare privind			290	246.000
provizioane pentru deprecierea			Provizioane pentru deprecierea	
imobilizărilor			imobilizărilor necorporale	
			291	563.000
			Provizioane pentru deprecierea	
			imobilizărilor corporale	
			293	84.000
			Provizioane pentru deprecierea	
			imobilizărilor în curs	

2. Se înregistrează sumele ce reprezintă suplimentarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, valoarea fiind de 100.000 lei.

100.000	6873	=	290	100.000
Cheltuieli excepționale privind			Provizioane pentru deprecierea	
provizioane pentru deprecieri			imobilizărilor necorporale	

3. Se înregistrează suma de 840.000. lei ce reprezintă constituirea sau suplimentarea provizioanelor privind deprecierea imobilizărilor financiare.

840.000	6863	=	296	840.000
Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecieri			Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare	

4. Se înregistrează suma de 840.000 lei ce reprezintă anularea provizioanelor constituite, privind deprecierea imobilizărilor financiare.

840.000	296	=	7863	840.000
Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare			Venituri din provizioane pentru deprecieri	

Cu ajutorul conturilor de provizioane și a celor de amortizări se poate stabili valoarea netă a activelor imobilizate. Scăzând din valoarea brută contabilă, a amortizării și provizioanelor rezultă valoarea netă, care se înscrie în activul bilanțului.

CAPITOLUL IV

CONTABILITATEA STOCURILOR ȘI A PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE

4.1. Componenta stocurilor

Desfășurarea activității de producție și de circulație în cadrul oricărui agent economic presupune existența și mișcarea unei diversități de mijloace circulante materiale. Contabilitatea stocurilor și a comenzilor în curs de execuție cuprinde ansamblul bunurilor și serviciilor în cadrul unității patrimoniale, ce sunt destinate a fi vândute în aceeași stare sau după preluarea lor în procesul de producție, fie a fi consumate la prima lor utilizare.

În cadrul stocurilor, conform planului de conturi și a regulamentului de aplicare a acestuia, se cuprind:

- a) mărfurile, respectiv bunurile pe care unitatea patrimonială le cumpără în vederea revânzării;
- b) materiile prime care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată;
- c) materialele consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, semințe și material de plantat, furaje și alte materiale consumabile), care participă sau ajută la procesul de fabricație sau exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit;
- d) produsele, unde se includ: **semifabricatele**, prin care se înțelege produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (fază de fabricație) și care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții (faze de fabricație) sau se livrează terților; **produsele finite**, respectiv produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu

mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unității patrimoniale, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților; **produsele reziduale**, reprezentând rebuturile, materiale recuperabile sau deseuri;

e) animalele și păsările, respectiv animalele născute și cele tinere de orice fel (vitei, miei, porci, mânji și altele), crescute și folosite pentru reproducție, animalele și păsările la îngrășat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum și animalele pentru producție (lână, lapte și blană);

f) ambalajele.

Pentru toate aceste componente ale stocurilor sunt prevăzute conturi specifice, cu funcțiuni bine determinate și care permit evidențierea cu claritate a existenței și mișcării elementelor patrimoniale respective.

4.2. Evaluarea activelor circulante materiale

Înregistrarea elementelor circulante materiale în contabilitate presupune exprimarea acestora în etalon monetar (în lei), ceea ce presupune un proces de calcul, de înmulțire a cantităților exprimate în etalon natural, cu prețul pe unitatea de produs, obținându-se astfel valoarea.

Evaluarea acestora intervine în trei momente diferite: la intrarea în patrimoniu (evaluarea curentă sau contabilă), la închiderea exercitiului financiar (evaluarea bilanțieră) și la ieșirea din patrimoniu sau darea în consum.

La intrarea în patrimoniu, bunurile materiale se evaluează și se înregistrează în contabilitate astfel:

- a) materiile prime, materiile consumabile, obiectele de inventar, mărfurile, ambalaje și alte bunuri procurate cu titlu oneros, la costul de achiziție;
- b) producția în curs de execuție, semifabricatele și produsele finite, obiectele de inventar, ambalajele și alte bunuri produse de către unitatea patrimonială, la costul de producție;
- c) animalele și păsările, la costul de achiziție sau la costul de producție, după caz.

La ieșirea din patrimoniu, bunurile materiale se evaluează și se înregistrează în contabilitate prin aplicarea metodei „costului mediu ponderat” (CMP), a metodei „primei intrări – primei ieșiri” (FIFO) sau a metodei „ultimei intrări – primei ieșiri” (LIFO).

Costul mediu ponderat se calculează fie după intrare, fie lunar ca raport între valoarea totală a stocului inițial plus valoarea intrărilor și cantitatea existentă în stocul inițial plus cantitățile intrate.

$$CMP = \frac{S_i + V_i}{Q_s + Q_i}, \text{ în care:}$$

S_i = valoarea totală a stocului inițial sau precedent

V_i = valoarea totală a intrărilor

Q_s = cantitatea totală existentă în stoc

Q_i = cantitatea totală intrată

În cazul variantei după fiecare intrare, ieșirile sunt evaluate cu ultimul cost mediu ponderat calculat după formula:

$$CMP = \frac{S_i + v_i}{Q_s + q_i}, \text{ în care:}$$

v_i = valoarea ultimei intrări

q_i = cantitatea ultimei intrări.

În cazul variantei evaluării periodice, lunare sau la alte perioade mai mari de timp, în condițiile cunoașterii prețurilor, prin inflație, prețul de evaluare al stocului final este mai mic decât ultimul preț de aprovizionare, astfel că valoarea ieșirilor va fi mai mare decât la prima variantă. Aceasta influențează esențial cheltuielile de exploatare și respectiv rezultatele financiare.

Potrivit metodei „prima intrare–prima ieșire” FIFO (FIRST-IN, FIRST-OUT), bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al primei intrări (lot) pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al lotului următor, în ordine cronologică.

Potrivit metodei „ultimei intrări–primei ieșiri” LIFO (LAST-IN, FIRST-OUT), se evaluează la costul de achiziție sau de producție al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție anterior, în ordine cronologică.

Evaluarea și înregistrarea în contabilitate a materiilor prime, produselor, mărfurilor și altor bunuri de natura stocurilor se pot face și la prețul standard sau normate (prestabilite), pe baza prețurilor medii ale bunurilor respective, denumite prețuri de înregistrare, cu condiția evidențierii distincte a diferențelor de preț față de costul de achiziție sau costul de producție, după caz.

Diferențele de preț astfel stabilite, la intrarea bunurilor respective în patrimoniu, se înregistrează proporțional, atât asupra valorii bunurilor ieșite, cât și asupra stocurilor.

Prețurile standard, folosite pentru înregistrarea în contabilitate este necesar să fie actualizate periodic, de regulă cel puțin o dată pe an; în funcție de evoluția prețurilor și alți factori. În cazul când evaluarea bunurilor materiale se face la prețuri prestabilite, diferențele rezultate între prețul de înregistrare și costul de achiziție, respectiv costul de producție efectiv, se înregistrează distinct în contabilitate, în conturi special atribuite.

Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează după formula:

$$\text{Coeficient de repartizare} = \frac{\text{Soldul inițial al diferențelor de preț} + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulată de la începutul anului}}{\text{Soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul anului}}$$

Coeficientul rezultat din calcul se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare, iar suma obținută se înregistrează în conturile corespunzătoare la care au fost înregistrate bunurile ieșite. Acești coeficienți de repartizare a diferențelor de preț, în funcție de conturile folosite și de gradul de detaliere, pot fi calculate la nivelul conturilor sintetice de gradul I și II prevăzute în planul general de conturi, pe grupe sau categorii de stocuri.

La finele perioadei, în bilanț, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție, respectiv de producție, după caz.

4.3. Organizarea și conducerea evidenței sintetice și analitice a valorilor circulante materiale

De corectitudinea și modul de organizare și conducere a activității financiar-contabile depinde realizarea unui sistem informațional eficient în acest domeniu și implicit asigurarea unei eficiențe ridicate a unității patrimoniale.

În cadrul contabilității stocurilor, conform prevederilor legale, se va proceda la ținerea contabilității valorilor materiale cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent.

Potrivit Legii contabilității, deținerea de valori materiale și bănești sub orice formă și cu orice titlu, a oricăror drepturi și obligații patrimoniale, precum și efectuarea de operațiuni patrimoniale, fără înregistrarea în contabilitate sunt interzise. Respectarea acestor prevederi presupune:

- a) recepționarea tuturor bunurilor materiale intrate în patrimoniul unității și înregistrarea lor la locurile de depozitare. Bunurile materiale primite pentru prelucrare, în custodie sau în consignatie, se recepționează și se înregistrează distinct ca intrări în gestiune. În contabilitate valoarea acestor bunuri se înregistrează în conturi în afara bilanțului;
- b) în situația unor decalaje între aprovizionarea și recepția bunurilor care se deosebesc a fi în mod cert în proprietatea unității patrimoniale, se procedează astfel: bunurile materiale în curs de aprovizionare sau sosite și nerecepționate se înregistrează distinct în contabilitate ca intrare în patrimoniu; bunurile sosite fără factură se înregistrează ca intrări în gestiune atât la locul de depozitare, cât și în contabilitate, pe baza recepției și a documentelor însoțitoare;
- c) în cazul unor decalaje între vânzarea și livrarea bunurilor, acestea se înregistrează ca ieșiri din patrimoniu, nemaifiind considerate proprietatea unității, astfel: bunurile vândute și nelivate se înregistrează distinct în gestiune, iar în contabilitate, în conturi în afara bilanțului; bunurile livrate, dar nefacturate, se înregistrează ca ieșiri din gestiune atât la locurile de depozitare, cât și în contabilitate, pe baza documentelor care conferă ieșirea din gestiune potrivit legii;
- d) bunurile aprovizionate sau vândute cu clauze de rezerve de proprietate se înregistrează la intrări și, respectiv, la ieșiri, atât în gestiune, cât și în contabilitate, potrivit contractelor încheiate.

Rechizitele de birou, imprimabile și alte materiale consumabile, pe care unitatea patrimonială consideră că nu este cazul să le stocheze, pot fi incluse direct în cheltuieli, cu excepția formularelor cu regim special care se gestionează potrivit normelor elaborate în acest scop.

În condițiile folosirii **inventarului permanent**, în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ cât și valoric.

Contabilitatea analitică a stocurilor, în cazul folosirii **inventarului permanent**, se poate organiza, în funcție de specificul unității și de necesitățile proprii ale unității patrimoniale, după una din următoarele metode:

– **metoda operativ-contabilă** (pe stocuri și solduri), care presupune ținerea, la locul de depozitare, a evidenței cantitative a bunurilor patrimoniale pe categorii, iar în contabilitate, a evidenței valorice desfășurate pe gestiuni, iar în cadrul gestiunilor, pe grupe sau subgrupe de bunuri, după caz. Controlul exactității și concordanței înregistrărilor din evidența depozitelor cu cele din contabilitate se asigură lunar, prin evaluarea stocurilor cantitative transmise din fișele de magazie în registrul stocurilor;

– **metoda cantitativ-valorică** (pe fișe de cont analitice), constă în ținerea evidenței cantitative pe categorii de bunuri la locul de depozitare, iar în contabilitate, a evidenței cantitativ-valorice. Contabilitatea stocurilor se desfășoară pe gestiuni, iar în cadrul acestora pe categorii de bunuri. Controlul exactității și concordanței înregistrărilor din evidența de la locurile de depozitare și din contabilitate se face prin punctajul periodic dintre cantitățile înregistrate în fișele de depozit și cele din fișele de cont analitic de la contabilitate;

– **metoda global-valorică**, constă în ținerea evidenței numai valoric, atât la nivelul gestiunii, cât și în contabilitate. Controlul concordanței înregistrărilor din evidența gestiunii cu cea din contabilitate se face periodic, prin punctaj. Metoda se aplică, în principal, pentru evidența mărfurilor și ambalajelor aflate în unitățile de desfășurare cu amănuntul și pentru alte bunuri în cazul unităților care nu au dotarea tehnică de calcul corespunzătoare. Pe măsura dotării cu tehnică de calcul, unitățile vor trece la utilizarea metodei cantitativ-valorice.

Inventarul intermitent constă în stabilirea ieșirilor și înregistrărilor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la finele perioadei. În acest caz, ieșirile se determină ca diferență între valoarea stocurilor inițiale plus valoarea intrărilor și valoarea stocurilor finale, determinate pe baza inventarierii astfel:

$$v_e = v_{si} + v_i - v_{sf} \text{ unde:}$$

v_e – valoarea ieșirilor

v_{si} – valoarea stocului inițial

v_i – valoarea intrărilor

v_{sf} – valoarea stocului final.

Această variantă de evidență poate fi aplicată în cazul unităților mici și mijlocii.

4.4. CONTABILITATEA STOCURILOR DE MATERII PRIME ȘI MATERIALE

Din grupa 30 „Stocuri de materii și materiale” fac parte conturile:

300 Materii prime

301 Materiale consumabile, defalcate în conturi sintetice de gradul II, astfel:

3011 Materiale auxiliare

3012 Combustibili

3013 Materiale pentru ambalat

3014 Piese de schimb

3015 Seminte și materiale de plantat

3016 Furaje

3018 Diferențe de preț la materii prime și materiale

4.4.1. Contabilitatea materiilor prime și a materialelor consumabile

Conturile 300 „Materii prime” și 301 „Materiale consumabile” sunt identice sub aspectul funcției contabile și, ca atare, vor fi tratate împreună. Cu ajutorul lor se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de materii prime, respectiv materiale consumabile. Ambele sunt conturi de activ.

În situația aplicării inventarului permanent, operațiunile economice de debitare și creditare pot fi următoarele:

În debitul conturilor 300 „Materii prime” și 301 „Materiale consumabile” se înregistrează: valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime sau materialelor consumabile achiziționate de la furnizori sau din avansuri de trezorerie, prin creditarea conturilor 401 „Furnizori”, 408 „Furnizori – facturi nesosite” sau 542 „Avansuri de trezorerie”; valoarea la preț de înregistrare a materialelor aduse de la terți, prin creditul conturilor 351 „Materii și materiale aflate la terți” și 401 „Furnizori”; valoarea de preț de înregistrare a materialelor reprezentând aport în natură, precum și a celor primite cu titlu gratuit, prin creditul conturilor 108 „Contul întreprinzătorului individual”, 456 „Decontări cu asociații privind capitalul”, 771 „Venituri excepționale privind activitatea de gestiune”; valoarea materialelor constatate în plus la inventar, prin creditarea conturilor 600 „Cheltuieli cu materiile prime”, după caz; valoarea la preț de înregistrare a

materiilor prime și a materialelor consumabile primite de la grup, unitate sau subunități, prin creditarea conturilor 451, 481 sau 482.

În creditul conturilor 300 „materii prime” și 301 „Materiale consumabile” se înregistrează: valoarea la preț de înregistrare a materialelor incluse pe cheltuieli, constatate lipsă la inventar, precum și a pierderilor din depreciere, din debitul conturilor 600 și 601, după caz; valoarea la preț de înregistrare a materialelor vândute ca atare, prin debitul contului 371 „Mărfuri”; valoarea la preț de înregistrare a materialelor retrase din aport de întreprinzător, prin debitarea contului 108; valoarea la preț de înregistrare a materialelor livrate la grup, unitate sau subunități, prin debitarea conturilor 451 „Decontări în cadrul grupului”, 481 „Decontări între unități și subunități” și 482 „Decontări între subunități”; valoarea la preț de înregistrare a materialelor donate, cât și pierderile din calamități prin debitul contului 671 „Cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune”; valoarea materialelor trimise spre prelucrare sau în custodie, prin debitarea contului 351 „Materii și materiale aflate la terți”.

Soldul debitor al acestor conturi reprezintă valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime și a materialelor consumabile existente în stoc.

4.4.2. Contabilitatea diferențelor de preț la materii prime și materiale consumabile

Între prețul de înregistrare prestabilit și cel efectiv, de achiziție există în permanență diferență în plus sau în minus ce se cere a fi evidențiată în mod separat. Pentru reflectarea acestor diferențe s-a introdus contul 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”, cont rectificativ al valorii de înregistrare al materiilor prime și al materialelor consumabile.

Se debitează cu diferențe de preț în plus (costul de achiziție este mai mare decât prețul prestabilit) aferente materiilor prime și materialelor consumabile intrate în gestiune prin achiziționare de la furnizori sau din avansuri de trezorerie, precum și cu diferențele de preț în minus aferente materiilor prime și materialelor consumabile iesite din gestiune, prin creditarea conturilor 600 sau 601.

În creditul contului 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale” se înregistrează: diferențele de preț în minus aferente materiilor prime și materialelor consumabile achiziționate de la furnizori prin debitarea conturilor 300 „Materii prime” și 301 „Materiale consumabile”, precum și diferențele de preț în plus aferente materiilor prime și materialelor

consumabile ieșite din gestiune, prin debitarea conturilor de cheltuieli 600 și 601, după caz.

Soldul contului reprezintă diferențele de preț aferente materiilor prime și materialelor consumabile existente în stoc.

Atunci când se adoptă soluția ca în conturile de materiale înregistrarea să se facă la prețul de cumpărare, contul 308 "Diferența de preț la materiile prime și materiale" va evidenția toate cheltuielile accesorii de aprovizionare, inclusiv cheltuielile de transport-aprovizionare înscrise în factura furnizorului.

4.4.3. Aplicații privind înregistrările în conturile de materiale în cazul inventarului permanent.

a) Operații contabile de debitare a conturilor 300, 301 și 308

1. Se înregistrează, la preț de evidență, materiile prime aduse ca aport în natură de întreprinzătorul individual, în sumă de 3.600.000 lei, precum și aportul în natură al asociațiilor în contul capitalului subscris în valoare de 13.810.000 lei.

17.410.000	300	=	%
Materii prime		108	3.600.000
		Contul întreprinzătorului individual	
		456	13.810.000
		Decontări cu asociații privind capitalul	

2. Înregistrarea la preț de evidență a valorii materiilor prime în sumă de 50.000 lei, a materialelor auxiliare și a pieselor de schimb în sumă de 216.000 lei și respectiv 120.000 lei, primite cu titlu gratuit.

50.000	%	300	=	771	386.000
Materii prime					Venituri excepționale din
216.000		3011			operații de gestiune
Materiale auxiliare					
120.000		3014			
Piese de schimb					

3. Se înregistrează plusul de inventar în sumă de 61.400 lei la materii prime și la combustibili, în sumă de 1.700.000 lei.

61.400	300	=	600	61.400
Materii prime				Cheltuieli cu materiile prime

și

1.700.000	3012	=	601	1.700.000
Combustibili				Cheltuieli cu materialele consumabile

4. Se înregistrează materii prime sau consumabile primite de la: grup 400.000 lei, unitate 800.000 lei, și de decontări între unitățile de 360.000 lei.

1.560.000	300	=	%	
Materii prime			451	400.000
sau			Decontări în cadrul grupului	
301			481	800.000
Materiale consumabile			Decontări între unitate și	
(pe analitice)			subunități	
			482	360.000
			Decontări între subunități	

5. Se înregistrează pe baza centralizatorului facturilor primite de la furnizori, a materiilor prime aprovizionate în sumă de 24.500.000 lei a materialelor consumabile (materiale auxiliare 860.000 lei, piese de schimb 270.000 lei,

combustibil 420.000 lei, alte materiale consumabile 400.000 lei), T.V.A. 18%.

	%	=		
17.410.000	300		401	31.447.000
Materii prime				Furnizori
860.000	3011			
Materiale auxiliare				
270.000	3014			
Piese de schimb				
420.000	3012			
Combustibili				
400.000	3018			
Alte materiale consumabile				
4.797.000	4426			
T.V.A. deductibilă				
(26.650.000 X 18%)				

6. Aprovizionarea valorilor materiale se face de o unitate prestatoare de servicii care a facturat cheltuieli de transport-aprovizionare în sumă de 3.000.000 lei, T.V.A. 18% = 540.000 lei.

	%	=		
3.000.000	308		401	31.447.000
Diferențe de preț la materii				Furnizori
prime și materiale				
540.000	4426			
TVA deductibilă				

7. Se procură prin avansuri de trezorerie și se recepționează seminte și materiale de plantat în sumă de 500.000 lei, precum și furaje în valoare de 200.000 lei. Cheltuielile de transport facturate de furnizor sunt de 100.000 lei, T.V.A. 18% este de 144.000 lei.

	%	=	542	944.000
500.000	3015			Avansuri de trezorerie
Semințe și materiale de plantat				
200.000	3016			
Furaje				
100.000	308			
Diferențe de preț la materii prime și materiale				
144.000	4426			
TVA deductibilă				

8. Se înregistrează valoarea materiilor prime returnate de la terți în sumă de 530.000 lei.

530.000	300	=	600	61.400
Materii prime			Materii și materiale aflate la terți	

b) Operațiuni contabile de creditare a conturilor 300, 301 și 308

1. Se înregistrează materiile prime și materiale consumabile retrase din aport de întreprinzătorul individual, în sumă de 310.000 lei și respectiv 708.000 lei.

1.018.000	108	=	%	
Contul întreprinzătorului individual			300	310.000
			Materii prime	
			301	708.000
			Materiale consumabile	

2. Se înregistrează la preț de evidență valoarea materiilor prime de 300.000 lei, a pieselor de schimb de 156.000 lei și a materialelor pentru ambalat de 200.000 lei, vândute ca atare.

656.000	371	=	%	
Mărfuri			300	300.000
			Materii prime	
			3013	200.000
			Materiale pentru ambalat	
			3014	156.000
			Piese de schimb	

3. Se înregistrează valoarea materiilor prime, la preț de evidență trimise spre prelucrare la terți sau în custodie de 834.000 lei.

834.000	351	=	300	310.000
Materii și materiale aflate la terți			Materii prime	

4. Se înregistrează suma de 806.000 lei, ce reprezintă materii prime, la preț de evidență, ieșite prin donație, precum și pierderile din calamități.

806.000	671	=	300	310.000
Cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune			Materii prime	

5. Se înregistrează, pe baza centralizatorului bonurilor de consum, valori materiale date în consum, după cum urmează:

- materii prime – 184.300.000 lei
- materiale auxiliare – 312.100.000 lei
- combustibili – 11.200.000 lei
- piese de schimb – 2.900.000 lei

184.300.000	600	=	300	310.000
Cheltuieli cu materiile prime			Materii prime	

312.100.000	6011	=	3011	312.100.000
Cheltuieli cu materiale auxiliare			Materiale auxiliare	
10.200.000	6012	=	3012	10.200.000
Cheltuieli privind combustibili			Combustibili	
2.900.000	6014	=	3014	2.900.000
Cheltuieli privind piesele de schimb			Piese de schimb	

6. La finele perioadei (lună, trimestru, an) se determină diferențele de preț la materii prime și materialele combustibile. Pentru realizarea calculului, considerăm următoarele:

- Soldul inițial al conturilor 300 și 301 = 210.400.000 lei
- Valoarea materialelor intrate în gestiune = 708.300.000 lei
- Soldul contului 308 = 10.200.000 lei
- Valori înregistrate în debitul contului 308 = 43.300.000 lei.

$$K = \frac{10.200.000 + 43.300.000}{210.400.000 + 708.300.000} = \frac{53.500.000}{918.300.000} = 0,05826 \text{ lei}$$

În continuare, se determină diferențele de preț aferente consumului.

Să luăm pentru calcul înregistrările de la punctul 5, astfel:

- pentru materiile prime $(184.300.000 \times 0,05826) = 10.737.318$
- pentru materialele auxiliare $(312.100.000 \times 0,05826) = 18.182.946$
- pentru combustibili $(10.200.000 \times 0,05826) = 594.252$
- pentru piesele de schimb $(2.900.000 \times 0,02826) = 168.954$

TOTAL diferențe preț la materii prime și materialele consumabile 29.683.470

În urma acestei repartizări înregistrările în conturi sunt următoarele:

	%	=	308	29.683.470
10.737.000	600			
Cheltuieli privind materiile prime				Diferențele de preț la materii prime și materiale
18.182.946	6011			
Cheltuieli cu materiale auxiliare				
594.252	6012			
Cheltuieli privind combustibilii				
168.954	6014			
Cheltuieli privind piesele de schimb				

7. Ca urmare a inventarierii stocurilor se constată o lipsă de inventar la materii prime de 800.000 lei și la materialele consumabile de 200.000 lei (repartizate pe analitice), la prețurile de înregistrare. Diferențele de preț sunt de 5,826%. Lipsa în gestiune are cauze obiective și deci nu este imputabilă.

846.608	600	=	%	
Cheltuieli cu materiile prime		300		800.000
				Materii prime
		308		46.608
				Diferențe de preț la materii prime și materiale
				(800.000 X 5,826/100)

și

211.652	601	=	%	
Cheltuieli cu materialele consumabile		301		200.000
				Materiale consumabile
		308		11.652
				Diferențe de preț la materii prime și materiale

4.4.4. Operațiuni contabile privind înregistrările în conturile de materiale în cazul aplicării inventarului intermitent

În situația aplicării inventarului intermitent, conturile 300 „Materii prime” și 301 „Materiale consumabile” se debitează numai la sfârșitul perioadei cu valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime și materialelor consumabile existente în stoc, stabilite pe baza inventarului, prin creditul conturilor 600 „Cheltuieli cu materiile prime” sau 601 „Cheltuieli cu materialele consumabile”. Stocurile existente la începutul exercițiului financiar precum și intrările de materii prime și materiale consumabile în cursul perioadei se înregistrează direct în debitul conturilor 600 „Cheltuieli cu materiile prime” și 601 „Cheltuieli cu materialele consumabile” (la analiticile corespunzătoare).

În cazul inventarului intermitent contul 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale” nu se utilizează și deci nu prezintă sold nici la început și nici la sfârșit de perioadă. Toate eventualele diferențe, favorabile și nefavorabile, se înregistrează direct pe cheltuieli și rămân acolo chiar dacă unele dintre stocuri nu sunt efectiv consumate în totalitate.

1. La începutul lunii se trec pe cheltuieli stocurile inițiale.

700.000	600	=	300	700.000
Cheltuieli cu materiile prime			Materii prime	
50.100	6011	=	3011	50.100
Cheltuieli cu materiale auxiliare			Materiale auxiliare	
217.000	6012	=	3012	217.000
Cheltuieli privind combustibili			Combustibili	

2. Se face înregistrarea aprovizionării cu materii prime de 12.300.000 lei, materiale auxiliare de 400.000 lei, combustibili de 500.000 lei și piese de schimb de 64.000 lei.

T.V.A. deductibilă de 18% este de 2.387.520 lei, ce se reflectă direct în conturi, astfel:

	%	=	401	15.651.520
12.300.000	600			
Cheltuieli privind materiile prime			Furnizori	
400.000	6011			
Cheltuieli cu materiale auxiliare				
500.000	6012			
Cheltuieli privind combustibilii				
64.000	6014			
Cheltuieli privind piesele de schimb				
2.387.520	4426			
TVA deductibilă				

3. Cheltuielile de transport, facturate de către unitatea prestatoare de asemenea servicii, sunt: pentru materiile prime de 930.000 lei, pentru materialele auxiliare de 180.000 lei, pentru combustibili 100.000 lei, pentru piesele de schimb de 10.000 lei. T.V.A. de 18% = $(930.000 + 180.000 + 100.000 + 10.000) \times 18\% = 299.600$ lei.

	%	=	401	1.519.600
9.300.000	600			
Cheltuieli privind materiile prime			Furnizori	
180.000	6011			
Cheltuieli cu materiale auxiliare				
100.000	6012			
Cheltuieli privind combustibilii				
10.000	6014			
Cheltuieli privind piesele de schimb				
299.600	4426			
TVA deductibilă				

4. Înregistrarea semințelor și materialelor de plantat achiziționate și plătite din avans de trezorerie în valoare de 200.000 lei, cheltuieli de transport de 15.000 lei. T.V.A. de 18% = 38.700 lei.

215.000	%	=	401	253.700
Cheltuieli privind furajele și materialele de plantat	6015		Furnizori	
38.700	4426			
TVA deductibilă				

5. Se înregistrează materiile prime primite aduse ca aport de către acționari în valoare de 150.000 lei.

150.000	600	=	456	150.000
Cheltuieli cu materiile prime			Decontări cu asociații privind capitalul	

La sfârșitul lunii se face inventarierea faptică a stocurilor evaluate la prețul zilei. După prelucrarea rezultatelor inventarierii se face înregistrarea la conturile de stoc, prin diminuarea cheltuielilor exercițiului cu valoarea materialelor rămase neconsumate sau, cu alte cuvinte, existente în stoc.

Presupunem existența în stoc a următoarelor valori materiale:

- materii prime 560.000 lei
- materiale consumabile 470.000 lei
- combustibili 50.000 lei
- piese de schimb 6.000 lei

Înregistrările în conturi sunt următoarele:

560.000	300	=	600	560.000
Materii prime			Cheltuieli cu materiile prime	

470.000	3011	=	6011	470.000
Materiale auxiliare			Cheltuieli cu materiale auxiliare	

50.000	3012	=	6012	50.000
Combustibili			Cheltuieli privind combustibili	

6.000	3014	=	6014	6.000
Piese de schimb			Cheltuieli privind piesele de schimb	

Se desprinde concluzia că în cadrul inventarului intermitent toate diferențele de preț s-au înregistrat asupra cheltuielilor exercițiului și influențează direct rezultatele financiare.

4.5. CONTABILITATEA OBIECTELOR DE INVENTAR

4.5.1. Descrierea generală

Obiectele de inventar reprezintă bunuri cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate mijloace fixe, indiferent de durata lor de serviciu sau cu o durată mai mică de un an, indiferent de valoarea lor, precum și bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecție, echipamentul de lucru, îmbrăcăminte specială, mecanismele, dispozitivele, verificatoarele, SDV-urile, aparatele produse și alte obiecte similare).

În cadrul acestei grupe sunt cuprinse următoarele conturi:

- 321 Obiecte de inventar
- 322 Uzura obiectelor de inventar
- 323 Baracamente și amenajări provizorii
- 328 Diferențe de preț la obiecte de inventar.

Rezultă deci că în cadrul stocurilor o categorie distinctă o constituie obiectele de inventar precum și baracamentele și amenajările provizorii.

Baracamentele și amenajările provizorii sunt bunuri achiziționate sau construite de unitățile patrimoniale pentru executarea lucrărilor și prestațiilor de construcții. Nu se includ în această categorie lucrările de organizare la care, prin demontare sau demolare, nu se recuperează materiale (platforme betonate, drumuri și căi de acces, gropi de var și altele).

Valoarea obiectelor de inventar se include în cheltuieli integral, la darea lor în folosință sau eşalonat într-o perioadă de cel mult trei ani.

Valoarea sculelor, dispozitivelor și verificatoarelor cu destinație specială (SDV-uri) și a aparatelor de măsură și control (AMC-uri) afectate fabricării produselor în serie sau în masă se include, de regulă, eşalonat, în conturile de producție ale acestor produse. În cadrul includerii eşalonate în cheltuieli sau integral la darea lor în folosință, se utilizează un cont distinct pentru evidența uzurii obiectelor de inventar.

4.5.2. Descrierea funcțiunii și corespondenței conturilor din grupa 32 al planului general de conturi

Contul 321 „Obiecte de inventar” este un cont de activ, care evidențiază existența și mișcarea stocurilor de obiecte de inventar.

În debitul contului se înregistrează existentul și intrarea obiectelor de inventar în unitatea patrimonială, la preț de înregistrare, prin creditarea conturilor care indică sursele de intrare, precum și obligația unității față de terțe persoane fizice sau juridice. Intrarea obiectivelor de inventar poate avea loc din următoarele surse: achiziționate de la furnizori sau avansuri de trezorerie; aduse de la terți; ca aport în natură, precum și a celor primite cu titlu gratuit constatate ca plus la inventar; primite de la grup, unitate sau subunități.

În creditul contului „Obiecte de inventar” se înregistrează ieșirea acestora din gestiune, la preț de înregistrare, prin debitarea conturilor corespondente. Ieșirea din gestiune poate avea una sau mai multe din următoarele cauze: scoaterea din folosință, constatate lipsă la inventar cât și pierderile din deprecieri, caz în care se debitează contul 322 „Uzura obiectelor de inventar”, vândute ca atare; trimise la terți; donate sau pierderi din calamități; retrase din aport de întreprinzător.

Soldul contului, debitor, reprezintă valoarea la preț de înregistrare a obiectelor de inventar existente în stoc.

Contul 322 „Uzura obiectelor de inventar” este un cont rectificativ (de pasiv) al valorii al valorii obiectelor de inventar. Cu ajutorul acestui cont se ține evidența uzurii obiectelor de inventar a căror valoare se include în cheltuielile de exploatare, fie integral la darea în folosință, fie în mod eșalonat pe o durată de cel mult trei ani, pe bază de scadențar.

În creditul contului se înregistrează uzura obiectelor de inventar inclusă pe cheltuieli, prin debitarea contului 602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar”. Se debitează cu valoarea obiectelor de inventar scoase din folosință. Soldul contului, creditor, reprezintă valoarea uzurii obiectelor de inventar inclusă pe cheltuieli.

Contul 323 „Baracamente și amenajări provizorii”, cont de activ.

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența baracamentelor și a amenajărilor provizorii, achiziționate sau construite în vederea executării lucrărilor și prestațiilor de construcții.

Contul se debitează cu valoarea la preț de înregistrare a baracamentelor și amenajărilor provizorii intrate în patrimoniu prin: cumpărare de la furnizori, aportul în natură al întreprinzătorului sau asociaților și acționarilor; realizate din producție proprie; primite cu titlu gratuit.

Contul „Baracamente și amenajări provizorii” se creditează cu valoarea la preț de înregistrare a baracamentelor și amenajărilor provizorii vândute, demolate sau constatate lipsă la inventariere prin debitarea contului 603 „Cheltuieli privind baracamentele și amenajările provizorii”; retrase din aport de către întreprinzător; cu valoarea pierderilor de calamități la baracamente, prin debitarea contului 671 „Cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune”.

Soldul, debitor, reprezintă valoarea la preț de înregistrare a baracamentelor și amenajărilor provizorii existente.

Contul 328 „Diferențe cu preț la obiecte de inventar”, se folosește numai în situația înregistrării stocurilor de obiecte de inventari la prețuri prestabilite (standard).

Evidența analitică a obiectelor de inventar (atât în depozit, cât și pentru cele date în folosință) este de mare importanță și se realizează pe depozite, secții, ateliere și chiar pe fiecare persoană care le utilizează.

4.5.3. Operațiuni contabile privind obiectele de inventar și baracamentele

1. Se înregistrează la preț de evidență obiectele de inventar în valoare de 100.000 lei, ce reprezintă aport în natură al întreprinzătorului individual și valoarea de 50.000 lei ca aport în natură al asociaților.

150.000	321	=	%	100.000
Obiecte de inventar			108	Contul întreprinzătorului individual
			456	50.000
				Decontări cu asociații privind capitalul

2. Se înregistrează obiectele de inventar în valoare de 500.000 lei facturate de furnizor și nefacturate dar recepționate în valoare de 100.000 lei, T.V.A. $(600.000 \times 18\%) = 108.000$ lei $(90.000 + 18.000)^*$.

600.000	%	321	=	%	590.000
Obiecte de inventar			401	Furnizori	
108.000		4426	408	118.000	
TVA deductibilă				Furnizori facturi nesosite	

3. Se înregistrează obiectele de inventar în valoare de 70.000 lei constatate în plus la inventar.

70.000	321	=	602	70.000
Obiecte de inventar				Cheltuieli privind obiectele de inventar

* Este o formulă contabilă recapitulativă întocmită pe bază de centralizator.

4. Se înregistrează obiecte de inventar în valoare de 40.000 lei primite cu titlu gratuit.

40.000	321	=	771	40.000
Obiecte de inventar			Venituri excepționale din operații de gestiune	

5. Se înregistrează la preț de evidență valoarea obiectelor de inventar donate de 80.000 lei, cât și pierdute din calamități de 200.000 lei.

	%	=	321	280.000
80.000	6712		Obiecte de inventar	
Donații și subvenții acordate				
200.000	6718			
Alte cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune				

6. Se înregistrează la preț de evidență obiectele de inventar vândute în valoare de 50.000 lei.

50.000	371	=	321	50.000
Mărfuri			Obiecte de inventar	

7. Se înregistrează valoarea obiectelor de inventar de 480.000 lei (date în exploatare) inclusă pe costuri.

480.000	602	=	322	480.000
Cheltuieli privind obiectele de inventar			Uzura obiectelor de inventar	

8. La finele lunii se înregistrează valoarea obiectelor de inventar scoase din folosință și din evidență, pe locuri de utilare, în sumă de 1.340.000 lei.

1.340.000	322	=	321	1.340.000
Uzura obiectelor de inventar			Obiecte de inventar	

9. Se înregistrează la preț de evidență valoarea baracamentelor și amenajărilor provizorii realizate din producție proprie de 6.400.000 lei și a celor primite cu titlu gratuit în valoare de 800.000 lei.

7.200.000	323	=	%	6.400.000
Baracamente și amenajări provizorii			711	Venituri din producția stocată
			7718	800.000
				Alte venituri excepționale din operațiuni de gestiune

10. Pe baza facturii furnizorului, în sumă de 3.000.000 lei, se înregistrează valoarea baracamentelor și a amenajărilor provizorii cumpărate. T.V.A. de 18% = 540.000 lei.

3.000.000	%	=	401	3.540.000
Baracamente și amenajări provizorii	323		Furnizori	
540.000	4426			
TVA deductibilă				

11. Înregistrarea la preț de evidență a baracamentelor și amenajărilor provizorii scoase din activ, ca urmare a vânzării, demolării sau constatării lor ca lipsă la inventar în valoare de 1.800.000 lei.

1.800.000	603	=	323	1.800.000
Cheltuieli privind baracamentele și amenajările provizorii			Baracamente și amenajări provizorii	

12. Se înregistrează pierderile din calamități la baracamente în valoare de 15.300.000 lei.

15.300.000	6718	=	323	15.300.000
Alte cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune			Baracamente și amenajări provizorii	

13. Se înregistrează valoarea diferențelor de preț în plus la obiectele de inventar achiziționate de la furnizori (în cazul în care prețul de evidență este prestabilit) în sumă de 40.300 lei, cu T.V.A. de 18%. Suma este cuprinsă în factură.

	%	=	401	3.540.000
40.300	328		Furnizori	
Diferențe de preț la obiecte de inventar				
7.254	4426			
TVA deductibilă				

14. Înregistrarea valorii diferențelor de preț în minus aferente obiectelor de inventar ieșite din gestiune de 2000 lei.

2.000	328	=	602	2.000
Diferențe de preț la obiecte de inventar			Cheltuieli privind obiectele de inventar	

15. Se înregistrează valoarea diferențelor de preț în minus (costul de achiziție este mai mic decât prețul de evidență prestabilit) aferente obiectelor de inventar intrate în gestiune prin achiziționare de la furnizori, în sumă de 30.000 lei.

30.000	321	=	328	30.000
Cheltuieli privind obiectele de inventar			Diferențe de preț la obiecte de inventar	

4.6. CONTABILITATEA PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE

Producția în curs de execuție reprezintă producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necomplete în întregime. În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, lucrările și serviciile, precum și studiile în curs de execuție sau neterminate.

Conturile ce evidențiază producția în curs de execuție sunt:

331 „Produse în curs de execuție”

332 „Lucrări și servicii în curs de execuție”

4.6.1. Funcțiunea și corespondența conturilor relativ la producția, lucrările și serviciile în curs de execuție

Cu ajutorul contului 331 „Produse în curs de execuție” se ține evidența produselor care nu au trecut prin toate fazele de prelucrare prevăzute la procesul tehnologic, respectiv producția neterminată existentă la sfârșitul perioadei.

Contul 331 „Produse în curs de execuție” este un cont de activ. În debitul lui se înregistrează valoarea la cost de producție a stocului de produse în curs de execuție la sfârșitul perioadei, stabilită pe bază de inventar, creditându-se contul 711 „Venituri din producția stocată”. În creditul acestui cont se înregistrează scăderea din gestiune a valorii producției în curs de execuție la începutul perioadei următoare prin debitarea contului 711 „Venituri din producția stocată”.

Soldul contului reprezintă valoarea la cost de producție a produselor aflate în curs de execuție la sfârșitul perioadei.

Contul 332 „Lucrări și servicii în curs de execuție” servește la ținerea evidenței acestor lucrări și servicii la sfârșitul perioadei. Este un cont de activ. Se debitează cu valoarea la cost de producție a lucrărilor și serviciilor aflate în curs de execuție la sfârșitul perioadei prin creditarea veniturilor din producția stocată. În creditul contului se înregistrează scăderea din gestiune a valorii lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei următoare, prin debitarea contului de venituri din producția stocată.

Soldul contului reprezintă valoarea la cost de producție a lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei.

Se observă faptul că cele două conturi, prezentate mai sus, sunt similare și pentru efectuarea înregistrărilor în aceste conturi este necesară o inventariere corectă a producției în curs de execuție și contribuie la o evidențiere corectă a rezultatelor producției și, printre altele, la eliminarea evaziunii fiscale.

4.6.2. Operațiuni contabile privind producția în curs de execuție

1. Pe bază de inventar, se face înregistrarea valorii, la cost de producție, a stocului de produse în curs de execuție la sfârșitul perioadei (lună, trimestru, an) de 30.600.000 lei.

30.600.000	331	=	711	30.600.000
Produse în curs de execuție			Venituri din producția stocată	

2. La începutul perioadei următoare se procedează la scăderea din evidență a valorii producției în curs de execuție prin efectuarea următoarei înregistrări contabile.

30.600.000	711	=	331	30.600.000
Venituri din producția stocată			Produse în curs de execuție	

3. La sfârșitul perioadei (exercițiului financiar sau altă perioadă) se face înregistrarea valorii la cost de producție a lucrărilor și serviciilor aflate în curs de execuție, stabilite prin inventariere, de 6.300.000 lei.

6.300.000	332	=	711	6.300.000
Lucrări și servicii în curs de execuție			Venituri din producția stocată	

4. La începutul perioadei următoare se înregistrează scăderea din evidență a lucrărilor și serviciilor în curs de execuție.

6.300.000	711	=	332	6.300.000
Venituri din producția stocată			Lucrări și servicii în curs de execuție	

4.7. CONTABILITATEA PRODUSELOR

Din activitatea productivă a unităților patrimoniale rezultă anumite produse care constituie în fapt, scopul organismelor productive din economie pentru a obține în final profitul.

În planul general de conturi sunt prevăzute în acest scop următoarele conturi:

- 341 Semifabricate
- 345 Produse finite
- 356 Produse reziduale
- 348 Diferențe de preț la produse.

4.7.1. Contabilitatea semifabricatelor

Evidența existenței și mișcării stocurilor de semifabricație se realizează cu ajutorul contului 341 „**Semifabricate**”, cont de activ. În debitul lui se înregistrează valoarea la preț de înregistrare a semifabricatelor intrate în gestiune din activitatea proprie precum și plusurile constatate cu ocazia inventarierii, în corespondență cu contul 711 „Venituri din producția stocată”. Se mai debitează și cu valoarea semifabricatelor aduse de la terți, în corespondență cu creditul conturilor 354 „Produse aflate la terți” și 401 „Furnizori”.

Contul 341 „Semifabricate” se creditează cu valoarea la preț de înregistrare a semifabricatelor (facturate) vândute, precum și cu lipsurile constatate la inventariere prin debitarea contului de „Venituri din producția stocată”. Se mai creditează și cu valoarea la preț de înregistrare a semifabricatelor trimise la terți.

Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a semifabricatelor existente în stoc.

Exemple de înregistrări în conturi:

1. Se înregistrează la preț de evidență semifabricatele intrate în gestiune în valoare de 350.000 lei din producție proprie, precum și plusul în gestiune de 2500 lei constat cu ocazia inventarierii.

352.500	341	=	711	352.500
Semifabricate			Venituri din producția stocată (pe analitice)	

2. Se înregistrează semifabricate primite de la terți în sumă de 35.000 lei și de la furnizori în valoare de 25.000 lei, pentru prelucrare.

60.000	341	=	%	
Semifabricate			754	35.000
			Produse aflate la terți	
			401	25.000
			Furnizori	

3. Se trimite spre prelucrare la terți semifabricate în valoare de 50.000 lei și, în același timp, se vând aceleași unități semifabricate în sumă de 100.000 lei.

	%	=	341	150.000
50.000	354		Semifabricate	
Produse aflate la terți				
100.000	711			
Venituri din producția stocată				

4.7.2. Contabilitatea produselor finite

Evidența existenței și mișcării stocurilor de produse finite se ține cu ajutorul contului 345 „**Produse finite**”, cont de mijloace circulante materiale după conținutul economic și cont de activ după funcția contabilă.

În debitul contului 345 „**Produse finite**” se evidențiază valoarea la preț de înregistrare a produselor finite intrate în gestiune, precum și plusurile de inventar, în corespondență cu creditul contului 711 „**Venituri din producția stocată**”. Se mai debitează și cu valoarea la preț de înregistrare a produselor finite aduse de la terți.

Se creditează cu valoarea la preț de înregistrare a produselor vândute, precum și lipsurile de inventar; produsele livrate prin magazinele proprii de desfacere (371); cu produse finite trimise la terți (354); cu valoarea pierderilor din calamități sau donații de produse finite (671).

Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a produselor finite existente în stoc.

Exemple de înregistrări în conturi:

1. Se face înregistrarea la preț de evidență a valorii de 300.000 lei ce reprezintă c/v produselor finite intrate în gestiune precum și a produselor de inventar constatate.

300.000	345	=	711	300.000
Produse finite			Venituri din producția stocată	

2. Înregistrarea valorii de 50.000 lei ce reprezintă produsele finite aduse de la terți.

50.000	345	=	354	50.000
Produse finite			Produse aflate la terți	

3. Înregistrarea la preț de evidență a produselor finite vândute precum și a lipsurilor de inventar în valoare totală de 700.000 lei.

700.000	711	=	345	700.000
Venituri din producția stocată			Produse finite	

4. Înregistrarea valorii de 80.000 lei la preț de evidență a produselor finite livrate prin magazinele proprii de desfacere.

80.000	374	=	345	80.000
Mărfuri			Produse finite	

5. Se înregistrează valoarea de 2.500.000 lei pierdere din calamități și donații în sumă de 150.000 lei ce reprezintă produse finite la preț de înregistrare.

150.000	%	=	345	2.650.000
Donatii și subvenții acordate	6712			Produse finite
2.500.000	6718			
Alte cheltuieli excepționale privind cheltuielile de gestiune				

4.7.3. Contabilitatea produselor reziduale

Din procesul de fabricație și din alte operațiuni rezultă în multe cazuri rebuturi, materiale recuperabile sau deșeuri.

Evidența existenței și micșorării stocurilor de produse reziduale, de felul celor menționate, se realizează cu ajutorul contului 346 „**Produse reziduale**”, cont de activ.

Contul se debitează cu valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale intrate în gestiune din producție proprie, precum și cu valoarea produselor reziduale aduse de la terți. Se creditează cu valoarea produselor reziduale la preț de înregistrare vândute și cu valoarea produselor reziduale trimise la terți.

Soldul (debitor) contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale existente în stoc.

Exemple de înregistrări în conturi:

1. Se înregistrează valoarea de 7000 lei, la preț de evidență, a produselor reziduale intrate în gestiune din producție proprie.

7000	346	=	711	7.000
Produse reziduale			Venituri din producția stocată	

2. Se face înregistrarea produselor reziduale intrate în gestiune aduse de la terți de 20.000 lei și respectiv 15.000 lei.

35.000	346	=	%	
Produse reziduale			354	20.000
			Produse aflate la terți	
			401	15.000
			Furnizori	

3. Se vând produse reziduale, la preț de evidență, în valoare de 46.000 lei.

46.000	711	=	346	46.000
Venituri din producția stocată			Produse reziduale	

4. Se trimit spre prelucrare la terți produse reziduale în valoare de 130.000 lei.

130.000	354	=	346	130.000
Produse aflate la terți			Produse reziduale	

4.7.4. Contabilitatea diferențelor de preț la produse

În cazul în care evidența produselor se realizează la prețuri prestabilite (standard sau normate) se folosește un cont distinct pentru a stabili diferența între costul real și cel planificat. Contul introdus este 348 „Diferențe de preț la produse”, cont rectificativ al valorii de înregistrare.

În debitul acestui cont se înregistrează: diferențele de preț în plus (costul de producție este mai mare decât prețul prestabilit) aferente produselor intrate în gestiune din producție proprie (711); diferențele de preț în minus repartizate asupra produselor ieșite din gestiune prin vânzare (711).

În creditul contului se înregistrează: diferențele de preț în minus aferente produselor intrate în gestiune din producție proprie (711) și diferențele de preț în plus repartizate asupra produselor ieșite din gestiune prin vânzare (711).

Soldul contului reprezintă diferențele de preț aferente produselor existente în stoc.

Exemple de înregistrări în conturi :

1. Se înregistrează diferențele de preț în plus aferente produselor intrate în gestiune din producția proprie, în valoare de 100.000 lei.

100.000	348	=	711	100.000
Diferențe de preț la produse			Venituri din producția stocată	

2. Se repartizează diferența de preț în minus aferentă produselor livrate. În acest caz se calculează coeficientul mediu al diferențelor (k) :

$$k = \frac{\text{Soldul contului 348 înainte de repartizare}}{\text{Total sume debitoare al contului 345}} = \frac{250.000}{5.000.000} = 0.05 \text{ lei}$$

Se determină, în continuare, diferența de preț a produselor livrate, în care scop se înmulțește rulajul creditor al contului 345 cu coeficientul diferențelor, astfel :

$$Dv = Rc \text{ ct.345} * k = 1.000.000 * 0.05 = 50.000 \text{ lei}$$

50.000	348	=	711	50.000
Diferențe de preț la produse			Venituri din producția stocată	

3. Se înregistrează diferențele de preț în plus repartizate asupra produselor iesite din gestiune pentru vânzare în sumă de 150.000 lei (Se face calculul identic ca la punctul 2).

150.000	711	=	348	150.000
Venituri din producția stocată			Diferențe de preț la produse	

4.8. CONTABILITATEA ANIMALELOR

Animalele, cu excepția celor incluse la mijloace fixe, constituie o altă categorie de active circulante materiale, cu o destinație bine determinată, întâlnită, în special, în sectorul agricol, de producție zootehnică,

dar și la alte unități în cadrul gospodăriilor agricole anexe, sau ca animale și păsări pentru experiență.

Această categorie are o extindere extrem de mare și diversificată în sectorul particular al gospodăriilor țărănești mici și mijlocii dar care, deocamdată, nu fac obiect al contabilității.

Din grupa 36 „Animale” al planului de conturi, fac parte :

Contul 361 „ Animale și păsări ” și

Contul 368 „ Diferențe de preț la animale și păsări „

Cu ajutorul contului 361 „ Animale și păsări ” se ține evidența efectivelor de animale și păsări, respectiv, a animalelor născute și a celor tinere de orice fel (viței, miei, porci, mânji, etc.), în vederea creșterii și folosirii lor pentru muncă și reproducție; coloniilor de albine, precum și a animalelor pentru producție (lână, lapte și blană).

Acesta este un cont activ. În debitul contului se evidențiază valoarea la preț de înregistrare a animalelor și păsărilor intrate în unitatea patrimonială prin următoarele căi : achiziționate de la furnizori sau din avansuri de trezorerie; aduse de la terți; aduse ca aport în natură de către întreprinzător sau acționari sau asociați; obținute din producție proprie, sporuri de greutate și plusuri de inventar; primite de la unitate sau subunități; valoarea animalelor și păsărilor primite cu titlu gratuit.

În creditul contului 361 „ Animale și păsări” se înregistrează valoarea animalelor și păsărilor la preț de înregistrare în următoarele situații: ieșite din gestiune prin vânzare, incluse pe cheltuieli, constatate minus la inventar, cât și cele trimise la terți; livrate la unitate sau subunități; retrase din aport de întreprinzătorul individual, precum și valoarea pierderilor din calamități, constatate la animale și păsări.

Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a animalelor și păsărilor existente la sfârșitul perioadei.

Un alt cont ce face parte din această grupă este contul 368 „Diferențe de preț la animale și păsări”, cont rectificativ al valorii de înregistrare a animalelor și păsărilor. Cu ajutorul acestuia se ține evidența diferențelor, în plus sau în minus, între prețul de înregistrare prestabilit (standard) și costul de achiziție, respectiv costul de producție. Funcționează paralel (în majoritatea cazurilor) atunci când se ține evidența la preț prestabilit.

Soldul contului reprezintă diferențele aferente a animalelor și păsărilor existente.

Exemple de înregistrări în aceste conturi :

1. Se înregistrează aportul întreprinzătorului individual de 500.000 lei, animale aduse ca aport în natură și de către acționari și asociați în valoare de 2.300.000 lei.

2.800.000	361	=	%	
Animale și păsări			108	500.000
				Contul întreprinzătorului individual
			456	2.300.000
				Decontări cu asociații privind capitalul

2. Se face înregistrarea valorii de 5.430.000 lei ce reprezintă contravaloarea unor tăurași aduși de la furnizorul „X”, cu T.V.A. de 18%.

%		=	401	6.401.200
5.340.000	361			Furnizori sau
Animale și păsări			408	
1.061.200	4426			Furnizori facturi nesosite
T.V.A. deductibilă				

3. Se face înregistrarea la preț de evidență a valorii animalelor și păsărilor obținute din producție proprie, sporuri de greutate și plusuri de inventar, cumulate în sumă de 820.000 lei.

820.000	361	=	711	820.000
Animale și păsări				Venituri din producția stocată

4. Se primesc animale și păsări, cu titlu gratuit, în sumă de 200.000 lei.

200.000	361	=	7718	200.000
Animale și păsări				Alte venituri excepționale din operațiuni de gestiune

5. Se scot din gestiune pentru vânzare animale și păsări la preț de înregistrare, în valoare de 2.000.000 lei, expediate la terți de 400.000 lei și lipsă în gestiune de 7.000 lei.

	%	=	361	2.407.000
2.000.000			361	Animale și păsări
	Mărfuri			
400.000			356	
	Animale la terți			
7.000			606	
	Cheltuieli cu animale și păsări			

6. Se înregistrează valoarea, la preț de evidență, a animalelor și păsărilor primite de la unitate în sumă de 8.200.000 lei și respectiv subunități de 450.000 lei.

8.650.000	361	=	%	8.200.000
	Animale și păsări		481	Decontări între unitate și subunități
			482	450.000
				Decontări între subunități

7. Înregistrarea pierderilor din calamități la animale și păsări în valoare de 10.800.000 lei.

10.800.000	6718	=	361	10.800.000
	Alte cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune			Animale și păsări

8. Întreprinzătorul individual, din diferite motive, își retrage animalele și păsările aduse ca aport, în valoare de 7.000.000 lei.

7.000.000	108	=	361	7.000.000
Contul întreprinzătorului individual				Animale și păsări

9. Se înregistrează diferențele de preț în plus, aferente animalelor și păsărilor din producție proprie, în valoare de 34.700.000 lei.

34.700.000	368	=	711	34.700.000
Diferențe de preț la animale și păsări				Venituri din producția stocată

10. Se înregistrează diferențele de preț în minus de 800.000 lei la animale și păsări achiziționate de la furnizori și de 300.000 lei achiziționate din avansuri de trezorerie.

%		=	368	1.100.000
800.000	361			Diferențe de preț la animale și păsări
Animale și păsări				
300.000	542			
Avansuri de trezorerie				

11. Se înregistrează diferențele de preț în minus de 460.000 lei aferente animalelor și păsărilor din producția proprie.

460.000	711	=	368	460.000
Venituri din producția stocată				Diferențe de preț la animale și păsări

12. În decursul unui ciclu de producție s-au constatat diferențe de preț în plus la păsările vândute, în valoare de 2.500.000 lei față de cele prestabilite ce se includ pe cheltuielile exercițiului.

4.9. CONTABILITATEA MĂRFURILOR

Contabilitatea mărfurilor se organizează în special în unitățile patrimoniale care au ca obiect al contabilității comerțul cu ridicata și cu amănuntul. În cadrul acestor unități obiectul principal îl constituie aprovizionarea, stocarea și vânzarea mărfurilor. Această activitate se organizează și conduce și în cadrul celorlalte unități patrimoniale (industrie, agricultură, cooperatiste, de stat, mixte, asociații, private, etc.). Activitatea este complexă și cu particularități multiple de la o formă de activitate la alta. Se include aici și comerțul exterior, alături de cel interior. Evaluarea se face, în principal, la una din cele două variante de preț, cu amănuntul, cu ridicata. Se pot combina ambele prețuri. Evidența se ține cantitativ-valoric sau numai valoric. Se îmbină evidența analitică cu cea sintetică.

Noi ne limităm, în această lucrare, să tratăm pe scurt unele elemente ce se derulează prin conturile următoare :

Contul 371 „Mărfuri” și

Contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri”.

A. **Contul 371 „Mărfuri”** este un cont de activ, de mijloace materiale circulante. În debitul contului se înregistrează valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor intrate în gestiunea unităților patrimoniale prin mai multe căi, cum ar fi : achiziționate (cumpărate) de la furnizori sau din avansuri de trezorerie; aportul în natură al întreprinzătorului individual sau al acționarilor și asociaților; aduse de la terți; materiile prime, materialele auxiliare, obiectele de inventar, animalelor și păsărilor, al altor valori de natura stocurilor vândute ca atare; a produselor finite livrate prin magazinele proprii de desfacere; a mărfurilor constatate în plus la inventar, cât și a celor primite cu titlu gratuit și cu valoarea adaosului comercial și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă, în situația în care înregistrarea mărfurilor se face la preț cu amănuntul, creditând, în acest caz, conturile 378 „Diferențele de preț la mărfuri” și 4428 „Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă”.

În creditul contului 371 „Mărfuri” se înregistrează valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor ieșite din gestiune prin una sau mai multe din următoarele căi : prin vânzare sau lipsurile la inventar; trimise în custodie sau în consignatie la terți; retrase din aport de către întreprinzătorul individual; valoarea donațiilor și a pierderilor din calamități constatate la mărfuri, precum și valoarea adaosului comercial și a taxei pe valoarea adăugată neexigibilă aferentă mărfurilor vândute, în situația în care evidența mărfurilor se ține la un preț cu amănuntul.

Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor existente în stoc.

B. Contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri”

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența adaosului comercial satu, cu alte cuvinte, marja comerciantului, aferent mărfurilor existente în gestiunea unității cu activitate comercială. Se utilizează, în special la unitățile ce desfășoară comerț cu amănuntul. Este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a mărfurilor. Se creditează cu valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune prin debitarea contului 371 „Mărfuri” și deci mărește prețul de vânzare a mărfurilor.

În debitul contului se înregistrează valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor vândute prin creditarea contului 371 „Mărfuri”. Debitarea se face, de obicei, lunar, întrucât cotele de adaos diferă în funcție de grupele de mărfuri, sursele de aprovizionare, perioade, etc.

Soldul contului reprezintă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor existente în stoc.

C. Operațiuni contabile privind mărfurile

1. Se înregistrează valoarea la preț de evidență a materiilor prime de 20.000 lei, materialelor consumabile de 50.000 lei, obiectelor de inventar de 70.000 lei, animalelor și păsărilor de 100.000 lei și a ambalajelor de 150.000 lei, existente în stoc și vândute ca atare.

390.000	371	=	%	
Mărfuri			300	20.000
			Materii prime	
			301	50.000
			Materiale consumabile	
			321	70.000
			Obiecte de inventar	
			361	100.000
			Animale și păsări	
			381	150.000
			Ambalaje	

2. Se face înregistrarea valorii de 45.000.000 lei, la preț de evidență, a produselor finite livrate magazinelor proprii de desfacere pentru a fi vândute.

45.000.000	371	=	345	45.000.000
Mărfuri				Produse finite

3. Înregistrarea valorii mărfurilor, la preț de evidență, de 120.000 lei constatate în plus la inventar.

120.000	371	=	607	120.000
Mărfuri				Cheltuieli privind mărfurile

4. Înregistrarea valorii adaosului comercial și a T.V.A. adăugată neexigibilă, în situația în care evidența se ține la preț cu amănuntul de 180.000 lei și respectiv de 32.400 lei.

212.400	371	=	%	
Mărfuri			378	180.000
			Diferențe de preț la mărfuri	
			4428	32.400
			T.V.A. neexigibilă	

5. Potrivit facturilor și notelor de recepție și constatare de diferențe se înregistrează intrarea mărfurilor în gestiune, a T.V.A. și a datoriei față de furnizor, astfel :

20.000.000	%	=	401	23.600.000
Mărfuri	371			Furnizori
3.600.000	4426			
T.V.A. deductibilă				

6. Pe baza situației de calcul se face înregistrarea în contabilitate a mărfurilor vândute de 50.000.000 lei.

50.000.000	607	=	371	50.000.000
Cheltuieli privind mărfurile				Mărfuri

7. Înregistrarea valorii adaosului comercial de 15.000.000 lei și a T.V.A. neexigibilă, aferente mărfurilor vândute în situația în care evidența se ține la preț de vânzare cu amănuntul de 2.700.000 lei.

	%	=	371	17.700.000
15.000.000	378			Mărfuri
Diferențe de preț la mărfuri				
2.700.000	4428			
T.V.A. neexigibilă				

Notă : În exemplificările noastre am cuprins numai câteva exemple de înregistrări contabile, din cele multe, efectuate pe bază de calcule contabile specifice.

4.10 CONTABILITATEA AMBALAJELOR

A. Prezentarea conturilor

Stocarea și circulația valorilor economice circulante materiale este de neconceput fără existența și circulația ambalajelor, confecționate dintr-o mare diversitate de materii prime și materiale consumabile (lemn, hârtie, mase plastice, sticlă, etc.).

Contabilitatea ambalajelor se realizează cu ajutorul conturilor:

381 „Ambalaje”

388 „Diferențe de preț la ambalaje”

Cu ajutorul contului „Ambalaje” se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de ambalaje, achiziționate sau confecționate în unitate, care sunt destinate ambalării și transportului produselor finite, cât și a mărfurilor. Acesta este un cont activ. În debitul contului se înregistrează multitudinea ambalajelor intrate în gestiune, după cum urmează : valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor achiziționate de la furnizori sau din avansuri de trezorerie; valoarea ambalajelor reprezentând aportul în natură

al întreprinzătorului individual sau al acționarilor și asociațiilor; valoarea ambalajelor aduse de la terți; valoarea ambalajelor nerestituite furnizorilor, în situația în care acestea circulă pe principiul restituirii, creditându-se în acest caz contul 409 „Furnizorii - debitori”; valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor constatate în plus la inventar, cât și a celor primite cu titlu gratuit. Se mai debitează și cu valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor realizate din producție proprie. În creditul contului se înregistrează ambalajele iesite din gestiune în următoarele situații : valoarea ambalajelor ieșite prin retragerea aportului în natură al întreprinzătorului individual; valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor vândute ca atare; valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor incluse pe cheltuieli, precum și lipsurile constatate la inventar; valoarea ambalajelor trimise la terți și, în cazuri deosebite, valoarea pierderilor din calamități înregistrate la ambalaje.

Soldul contului, debitor, reprezintă valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor existente deja în stoc.

Contul 388 „Diferențe de preț la ambalaje” este destinat pentru a ține evidența diferențelor, în plus sau în minus, între prețul prestabilit și prețul de achiziție, aferente ambalajelor intrate în gestiune. Este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a ambalajelor.

În debitul contului se înregistrează diferențele de preț în plus (costul de achiziție mai mare decât prețul prestabilit) aferente ambalajelor intrate în gestiune, precum și diferențelor de preț în minus aferente ambalajelor ieșite din gestiune.

Se creditează cu diferențele de preț aferente ambalajelor achiziționate de la furnizori și din avansuri de trezorerie precum și diferențele de preț aferente ambalajelor date în consum.

Soldul contului reprezintă diferențele de preț aferente ambalajelor existente în stoc.

B. Operațiuni contabile privind ambalajele

1. Se înregistrează aprovizionarea cu ambalaje de la furnizori, în sumă de 100.000 lei, la preț de facturare, cu un coeficient de 9% T.V.A.

100.000	%		=	401	109.000
		381		Furnizori	
	Ambalaje				
9.000		4426			
	T.V.A. deductibilă				

2. Se primesc ambalaje confecționate de terți (furnizori) în valoare de 200.000 lei, din care 50.000 lei este valoarea suplimentară, facturată de terți, la care se aplică cota de 18% ce reprezintă T.V.A. deductibilă.

100.000	%	381	=	358	%	150.000
	Ambalaje				Ambalaje aflate la terți	
9.000		4426		401		59.000
	T.V.A. deductibilă				Furnizori	

3. Se înregistrează valoarea ambalajelor primite ce circulă pe principiul restituirii către furnizori în valoare de 500.000 lei și nerestituite.

500.000		381	=	409		500.000
	Ambalaje				Furnizori-debitori	

4. La inventar se constată ambalaje în plus în valoare de 40.000 lei. Se face înregistrarea lor în contabilitate.

40.000		381	=	608		40.000
	Ambalaje				Cheltuieli cu ambalajele	

5. Înregistrarea valorii de 350.000 lei, ambalaje realizate din producție proprie.

350.000		381	=	711		350.000
	Ambalaje				Venituri din producția stocată	

6. Înregistrarea valorii ambalajelor de 115.000 lei la preț de evidență, primite cu titlu gratuit.

115.000	381	=	7718	115.000
Ambalaje			Alte venituri excepționale din operațiuni de gestiune	

7. Înregistrarea valorii de 3.400.000 lei la preț de evidență a ambalajelor vândute.

3.400.000	371	=	381	3.400.000
Mărfuri			Ambalaje	

8. Se face înregistrarea ambalajelor de 80.000 lei constatate lipsă la inventar, precum și pierderile din calamități la ambalaje de 420.000 lei.

%		=	381	500.000
80.000	608		Ambalaje	
Cheltuieli privind ambalajele				
420.000	6718			
Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune				

9. Se înregistrează diferențele de preț în plus la ambalajele achiziționate de la furnizori în sumă de 100.000 lei, cu T.V.A. de 18%.

%		=	401	118.000
100.000	388		Furnizori	
Diferențe de preț la ambalaje				
118.000	4426			
T.V.A. deductibilă				

10. Înregistrarea sumei de 270.000 lei ce reprezintă c/v diferențelor de preț în minus aferente ambalajelor achiziționate de la furnizori precum și din avansuri de trezorerie de 300.000 lei.

000 lei	%		=	388	300.000
270.000		381			Diferențe de preț la ambalaje
	Ambalaje				
30.000		542			
	Avansuri de trezorerie				

4.11. CONTABILITATEA STOCURILOR AFLATE LA TERȚI¹

Aceste stocuri se referă la materiile prime și materialele consumabile aflate spre prelucrarea la terți, stocurile de obiecte de inventar, produse, animale și mărfuri în consignatie sau în custodie la terți. Deși aceste stocuri nu se găsesc în depozitele unității patrimoniale ele fac parte din patrimoniul unității care le-a dat spre prelucrare, în consignatie sau custodie.

Contabilitatea stocurilor aflate la terți se realizează prin intermediul următoarelor conturi :

- 351 Materii și materiale aflate la terți
- 352 Obiecte de inventar la terți
- 354 Produse aflate la terți
- 356 Animale aflate la terți
- 357 Mărfuri în custodie sau consignatie la terți

Toate aceste conturi sunt active. În debitul lor se înregistrează valoarea stocurilor date spre prelucrare, în consignatie sau aflate în custodie la terți iar în credit valoarea stocurilor reintrate în gestiunea unității de la terți. Soldul conturilor este debitor și reprezintă valoarea stocurilor din conturile enumerate, aflate la terți.

Exemplu :

Se trimite spre prelucrare la terți 100 tone materie primă la un preț de 800 lei/tonă. În urma prelucrării rezultă o materie primă de calitate superioară. Cheltuielile de relucrare reprezintă 200 lei/tonă, exclusiv T.V.A.

Înregistrările în contabilitate sunt următoarele :

1. Trimiterea de stocuri spre prelucrare la terți

100 tone x 800 lei/tonă = 80.000 lei.

¹ Contabilitatea acestor stocuri a fost tratată și la conturile precedente

80.000	351	=	300	80.000
Materii și materiale aflate la terți			Materii prime	

2. Înregistrarea primirii materialelor rezultate din prelucrare :

- cheltuieli de prelucrare

100 tone x 200 lei/tonă = 20.000 lei

- T.V.A. de cutibilă 20.000 x 18% = 3.600 lei

Total 23.600 lei

	%		=		%
120.000		300		351	80.000
Materii prime				Materii și materiale aflate la terți	
3.600		4426		401	23.600
T.V.A. deductibilă				Furnizori	

4.12. CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI A PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE

Prevederea este mama înțelepciunii și în cazul stocurilor și a producției în curs de execuție. Conturile din această grupă sunt următoarele :

390 „Provizioane pentru deprecierea materiilor prime”

391 „Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile”

392 „Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar”

393 „Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție”

394 „Provizioane pentru deprecierea produselor”

395 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți”

396 „Provizioane pentru deprecierea animalelor”

397 „Provizioane pentru deprecierea mărfurilor”

398 „Provizioane pentru deprecierea ambalajelor”

Toate conturile din această grupă sunt conturi de pasiv și evidențiază provizioanele pentru diferitele deprecieri specificate în denumirile conturilor menționate.

În creditul conturilor din grupa 39 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție” se înregistrează valoarea provizioanelor pentru depreciere, constituite pe feluri de provizioane, iar în debitul conturilor respective se înregistrează sumele reprezentând reluarea pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs.

Soldul conturilor din această grupă reprezintă valoarea provizioanelor constituite.

Cheltuielile ocazionate de constituirea și suplimentarea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție sunt înregistrate în debitul contului 6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante (altele decât valorile mobiliare de plasament)”. Dacă provizioanele prezintă un caracter excepțional, contabilizarea se face prin utilizarea contului 6873 „Cheltuieli excepționale privind provizioanele pentru depreciere”.

Diminuările și anulările de provizioane aferente stocurilor și producției în curs de execuție se realizează prin virarea acestora, parțială sau totală, la venituri și se înregistrează în contul 7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante” sau se creditează contul 7873 „Venituri excepționale din provizioane pentru deprecieri”.

Ca tehnici de înregistrare se pot folosi două metode : metode generală și metoda creării și anulării globale a provizioanelor.

Metoda generală constă în crearea și creșterea provizioanelor înregistrându-se totodată o creștere a cheltuielilor, și diminuarea sau anularea lor, prin virarea parțială sau totală a acestora la venituri din provizioane. Metoda poate fi aplicată pe categorii de stocuri sau pe ansamblu.

Metoda anulării și creări globale a provizioanelor se caracterizează prin aceea că provizioanele aferente stocurilor inițiale sunt anulate prin virarea lor la venituri iar provizioanele ce corespund stocurilor finale sunt create prin majorarea concomitentă a cheltuielilor.

De exemplu :

Situația provizioanelor aferente stocurilor și producției în curs de execuție la o societate comercială se prezintă astfel :

Provizioane pentru deprecierea:	Provizion existent	Provizion necesar	Variatia provizionului	
			Cheltuieli cu provizioane	Venituri din provizioane
- stocul de materii prime	280.000	332.000	52.000	-
- stocul de produse finite	120.000	0	-	120.000
- stocul de producție în curs de execuție	0	400.000	400.000	-
- stocul de mărfuri	830.000	420.000	-	410.000
Total	1.230.000	1.152.000	452.000	530.000

A. Înregistrările în contabilitate, în această situație, aplicând metoda generală pe categorii de stocuri sunt următoarele :

1. Înregistrarea suplimentării provizioanelor pentru deprecierea stocului de materii prime cu 52.000 lei și crearea unui provizion pentru deprecierea stocului de producție în curs de execuție cu 400.000 lei este următoarea :

452.000	6814	=	%	
Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante			390	52.000
				Provizioane pentru depreciere materiilor prime
			393	400.000
				Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție

2. Anularea unui provizion de 120.000 lei, prin trecerea la venituri, aferent stocului de produse finite și diminuarea cu 410.000 lei a unui provizion pentru deprecierea stocului de mărfuri se concretizează prin efectuarea următorului articol contabil.

	%	=	7814	530.000
120.000	394			
Provizioane pentru deprecierea produselor				Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
410.000	397			
Provizioane pentru deprecierea mărfurilor				

B. Aplicarea metodei generale în varianta pentru ansamblul stocurilor constă în contabilizarea numai a unei eventuale corecturi, prin scădere, în cazul în care provizioanele necesare sunt mai mici decât cele existente sau a înregistrării unui excedent (în situație inversă), pentru ansamblul stocurilor și producției în curs de execuție.

În situația noastră, prin compararea provizioanelor existente de 1.230.000 lei cu necesarul de provizioane de 1.152.000 lei, rezultă un excedent de provizioane de 78.000 lei care va fi înregistrat ca o reducere de provizioane efectuând următorul articol contabil :

	%	=	7814	78.000
78.000	39*			
Provizioane pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție (la analiticile cu excedent semnificativ)				Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulate

C. Aplicând metoda creării și anulării globale a provizioanelor se fac următoarele înregistrări :

1. Înregistrarea anulării provizioanelor aferente stocurilor inițiale (în cazul nostru de 1.230.000 lei) :

	%	=	7814	1.230.000
280.000	390			
Provizioane pentru deprecierea				Venituri din provizioane pentru
materiilor prime				deprecierea activelor circulante
120.000	394			
Provizioane pentru deprecierea				
produselor				
830.000	397			
Provizioane pentru deprecierea				
mărfurilor				

2. Înregistrarea provizioanelor pentru depreciere aferente stocului final (în cazul nostru de 1.520.000 lei) :

1.152.000	6814	=	%	
Cheltuieli de exploatare privind				390
provizioane pentru deprecierea				332.000
activelor circulante				Provizioane pentru deprecierea
				materiilor prime
				393
				400.000
				Provizioane pentru deprecierea
				producției în curs de execuție
				397
				420.000
				Provizioane pentru deprecierea
				mărfurilor

CAPITOLUL V

CONTABILITATEA OPERAȚIILOR CU TERȚI

5.1. CONSIDERAȚII GENERALE

Contabilitatea terților asigură evidența datoriilor și creanțelor unității patrimoniale în relațiile acestora cu furnizorii, clienții, personalul, asigurările sociale, bugetul statului, unitățile din cadrul grupului, asociații, diverși debitori și creditori și alte persoane fizice sau juridice.

În contabilitatea furnizorilor și clienților se înregistrează operațiunile patrimoniale privind livrările de mărfuri și produse, lucrările executate și serviciile prestate, precum și alte operațiuni efectuate, de regulă, în baza contractelor încheiate între aceștia.

Creanțele și datoriile unității patrimoniale se înregistrează în contabilitate la valoarea lor nominală, iar cele în devize se înregistrează în lei, la cursul de schimb în vigoare la data efectuării operațiunilor. Diferențele de curs valutar, între data înregistrării creanțelor și datoriile în devize și data încasării, respectiv plății lor, se înregistrează ca venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

Contabilitatea furnizorilor și clienților, a celorlalte datorii și creanțe se ține pe categorii, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică. În contabilitatea analitică, furnizorii și clienții se grupează în interni și externi, iar în cadrul acestora pe termen de plată, respectiv de încasare (termen lung - peste cinci ani, mediu - de la unu la cinci ani și scurt - sub un an).

În cadrul conturilor de furnizori și clienți se grupează distinct datoriile și creanțele izvorâte din tranzacțiile cu clauza de rezervă de proprietate. De asemenea, în contabilitatea analitică se grupează distinct clienții și furnizorii la care unitatea patrimonială deține titluri de participare.

Creanțele incerte și în litigiu se înregistrează distinct în contabilitate.

Din clasa 4 „Conturi de terți” fac parte următoarele grupe de conturi:

40 „Furnizori și conturi asimilate”, 41 „Clienți și conturi asimilate”, 42 „Personal și conturi asimilate”, 43 „Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate”, 44 „Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate”, 45 „Grup și asociați”, 46 „Debitori și creditori diversi”, 47 „Conturi de regularizare și asimilate”, 48 „Decontări în cadrul unității”, 49 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor”.

5.2. CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR COMERCIALE

Operațiunile comerciale au o pondere deosebit de mare în activitatea unităților patrimoniale. Aceste operațiuni sunt producătoare de cheltuieli și venituri. Ele afectează datoriile față de furnizori și creanțele față de clienți.

Operațiunile comerciale presupun totdeauna legătura dintre doi agenți economici :

- unul numit furnizor, pentru care operația reprezintă o vânzare;
- unul numit client, pentru care aceeași operație reprezintă o cumpărare.

5.2.1. Contabilitatea furnizorilor și a conturilor asimilate

Grupa 40 „Furnizori și conturi asimilate” este constituită din următoarele conturi :

- 401 Furnizori
- 403 Efecte de plată
- 404 Furnizori de imobilizări
- 405 Efecte de plată pentru imobilizări
- 408 Furnizori - facturi nesosite
- 409 Furnizori - debitori

5.2.1.1. Contul 401 „Furnizori”

Cu ajutorul contului 401 „Furnizori” se ține evidența decontărilor cu furnizorii interni sau externi pentru aprovizionările de bunuri, lucrările executate sau serviciile prestate de către aceștia.

Toate conturile din această grupă sunt conturi de pasiv. Face excepție contul 409 „Furnizori-debitori” care este un cont de activ .

În creditul contului 401 „Furnizori” se înregistrează :

1. Valoarea materiilor prime, materialelor consumabile, obiectelor de inventar, animalelor tinere și la îngrășat, precum și a mărfurilor intrate în

patrimoniu la preț de achiziție, precum și diferențele de preț aferente, în cazul în care evidența acestora se ține la prețuri prestabilite.

2. Diferențele favorabile sau nefavorabile de curs valutar, la încheierea exercițiului, materialele nestocate aprovizionate, incluse direct pe cheltuieli (consumul de apă și energie); valoarea lucrărilor executate sau a serviciilor prestate de terți; diferențele nefavorabile de curs valutar evidențiate cu ocazia lichidării datoriilor către furnizori; valoarea facturilor primite în cazul în care acestea au fost evidențiate anterior ca facturi nesosite; taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile furnizorilor; valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate de furnizori (409) valoarea timbrelor fiscale și poștale, biletelor de tratament și călătorie și a altor valori achiziționate (532).

În debitul contului 401 „Furnizori” se înregistrează :

1. Totalitatea plăților efectuate către furnizori.
2. Reluarea diferențelor nefavorabile de curs valutar înregistrate la încheierea exercițiului; valoarea biletelor la ordin sau cambiilor subscrise acceptate de furnizori; diferențele favorabile de curs valutar aferente datoriilor către furnizorii externi; valoarea avansurilor virate furnizorilor cu ocazia regularizării plăților cu aceștia; sumele nete achitate colaboratorilor și impozitul reținut; valoarea sconturilor obținute de la furnizori; diferențele favorabile de curs valutar aferente facturilor neachitate la încheierea exercițiului financiar; valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, predate furnizorilor.

Soldul contului 401 „Furnizori” este creditor și reprezintă sumele datorate furnizorilor.

Exemple de înregistrări în conturi:

1. Societatea comercială se aprovizionează, de la același furnizor, cu materii prime în valoare de 1.200.000 lei, și cu materiale consumabile (combustibili) în valoare de 480.000 lei, T.V.A. de 18% = 302.400 lei. Înregistrarea se face la prețul din factură.

	%	=	401	1.982.400
1.200.000	300		Furnizori	
Materii prime				
480.000	3012			
Combustibili				
302.400	4426			
T.V.A. deductibilă				

2. Aceeași societate comercială se aprovizionează cu obiecte de inventar, de la un alt furnizor. Valoarea obiectelor de inventar facturată este de 410.000 lei. La aceasta se adaugă T.V.A. de 18% = 73.800 lei. Întreprinderea cumpărătoare, pentru stabilitatea prețurilor la obiectele de inventar de același fel, face înregistrarea la prețuri prestabilite. În acest caz, valoarea obiectelor de inventar la preț de înregistrare este de 380.000 lei.

	%	=	401	483.800
380.000	321		Furnizori	
Obiecte de inventar				
30.000	328			
Diferențe de preț la obiecte de inventar				
73.800	4426			
T.V.A. deductibilă				

3. O societate pe acțiuni se aprovizionează cu furaje în cantitate de 30 de tone, la prețul de 36.000 lei/tonă preț de facturare. Valoarea furajelor este de (30x36.000 lei) = 1.080.000 lei. T.V.A. de 18% = 194.400 lei. Societatea pe acțiuni înregistrează în contabilitate furajele la prețul de 42.000 lei tona. Valoarea de înregistrare este de 1.260.000 lei. Rezultă o diferență favorabilă de 180.000 lei.

	%	=	401	1.274.400
1.260.000	3016		Furnizori	
Furaje				
180.000	308			
Diferențe de preț la materii prime și materiale (analiticul corespunzător)				
194.400	4426			
T.V.A. deductibilă				

4. Se înregistrează factura privind energia electrică consumată în valoare de 800.000 lei.

800.000	605	=	401	800.000
Cheltuieli privind energia și apă			Furnizori	

5. Se achită din contul de la bancă datoria față de furnizorul „X” în sumă de 1.982.400 lei.

1.982.400	401	=	5121	1.982.400
Furnizori			Conturi la bancă în lei	

5.2.1.2. Contul 403 „Efecte de plătit”

Este contul cu ajutorul căruia se ține evidența obligațiilor de plată stabilite pe baza efectelor comerciale (bilet la ordin, cambie, etc.). Este un cont de pasiv.

În creditul contului 403 „Efecte de plătit” se înregistrează : diferențele nefavorabile de curs valutar la închiderea exercițiului financiar exprimată în devize; valoarea acceptată a cambiilor sau a biletelor la ordin subscrise; diferențele favorabile de curs valutar la închiderea exercițiului aferente datoriilor față de furnizorii externi, exprimate în devize, ce urmează a se deconta pe bază de efecte comerciale.

În debitul contului 403 „Efecte de plătit” se evidențiază : diferențele nefavorabile de curs valutar constatate la lichidarea efectelor de plată în devize; plățile efectuate la scadență pe bază de efecte comerciale; reluarea diferențelor de curs valutar înregistrate la închiderea exercițiului, aferente datoriilor către furnizori, ce se decontează pe bază de efecte comerciale; diferențele de curs favorabile aferente efectelor de plată neachitate la închiderea exercițiului financiar.

Soldul contului este creditor și reprezintă sumele datorate terților pe bază de efecte comerciale.

Exemple:

1. La închiderea exercițiului financiar pe seama efectelor de plată în devize (transformate în lei) se reiau diferențele favorabile de curs valutar în sumă de 320.000 lei.

320.000	477	=	403	320.000
Diferențe de conversie - pasiv				Efecte de plătit

2. Valoarea acceptată a cambiilor subscribe în contul unui furnizor extern este de 3.246.000 lei.

3.246.000	401	=	403	3.246.000
Furnizori				Efecte de plătit

3. Diferențele de curs valutar la închiderea exercițiului, aferente datoriilor față de furnizorii externi, ce urmează a se deconta pe bază de efecte comerciale sunt în sumă de 4.300.000 lei ca urmare a creșterii cursului dolarului de la 1240 lei/dolar la 1480 lei/dolar. Este o diferență nefavorabilă.

4.300.000	476	=	403	4.300.000
Diferențe de conversie - activ				Efecte de plătit

4. Se constată diferențele favorabile de curs valutar la lichidarea efectelor de plată în devize în valoare de 84.500 lei.

84.500	403	=	765	84.500
Efecte de plătit			Venituri din diferențe de curs valutar	

5. Se plătește un furnizor străin, la scadență, pentru un efect de plată scadent, în sumă de 2.500 D.M. la cursul de schimb al momentului de 970 lei. Valoarea în lei este de 2.435.000 lei.

2.425.000	403	=	512	2.425.000
Efecte de plătit			Conturi curente la bănci	

6. Diferența de curs valutar nefavorabilă aferentă unui efect de plată emis în favoarea unui furnizor extern pentru o datorie de 2000 dolari calculată la un curs de 1220 lei/dolar. La închiderea exercițiului cursul valutar este de 1480 lei/dolar. Diferența de înregistrat este de $(2.960.000 - 2.440.000) = 520.000$ lei.

520.000	403	=	476	520.000
Efecte de plătit			Diferențe de conversie - activ	

5.2.1.3. Contul 404 „Furnizori de imobilizări”

Este contul cu ajutorul căruia se ține evidența obligațiilor de plată față de furnizorii de imobilizări corporale sau necorporale. Este un cont de pasiv și funcționează similar ca și contul 401 „Furnizori”.

În creditul contului 404 „Furnizori de imobilizări” se înregistrează: diferențele de curs valutar înregistrate la închiderea exercițiului, aferente datoriilor către furnizorii de imobilizări; valoarea imobilizărilor facturate de furnizori, a serviciilor prestate sau a lucrărilor executate de terți pentru realizarea unor imobilizări; T.V.A. deductibilă sau neexigibilă înscrisă în factura furnizorilor de imobilizări.

În debitul contului 404 „Furnizori de imobilizări” se înregistrează: diferențele favorabile de curs valutar cu ocazia lichidării furnizorilor de imobilizări; sumele achitate furnizorilor de imobilizări; valoarea facturilor ce urmează a se achita pe bază de efecte comerciale, cum sunt cambia și biletul la ordin, remise furnizorilor de imobilizări (405); valoarea sconturilor obținute de la furnizorii de imobilizări (767); reluarea diferențelor de curs valutar, înregistrate la închiderea exercițiului, aferente datoriilor către furnizorii de imobilizări (476, 477).

Soldul contului reprezintă sumele datorate furnizorilor de imobilizări și este creditor.

Exemple :

1. O unitate de învățământ cumpără un minicalculator la prețul de 3.200.000 lei, preț de cumpărare. Pentru achizițiile privind activitatea educativă nu se percepe T.V.A.

3.200.000	212	=	404	3.200.000
Mijloace fixe			Furnizori de imobilizări	

2. O societate comercială pe acțiuni cumpără, de asemenea, un minicalculator la prețul de 3.200.000 lei. Acesta este folosit pentru realizarea evidențelor financiar-contabile. Cheltuielile transport-aprovizionare facturate de furnizor sunt de 20.000 lei.

Înregistrarea în contabilitate, în acest caz este :

3.220.500	2124	=	404	3.796.000
Aparate și instalații de măsurare,			Furnizori de imobilizări	
control și reglare				
576.000	4426			
T.V.A. deductibilă				

3. Se lichidează datoria față de furnizorii de imobilizări prin acceptarea de către aceștia a biletelor la ordin subscrise, în valoare de 3.796.000 lei.

3.796.000	404	=	405	3.796.000
Furnizori de imobilizări			Efecte de plătit pentru imobilizări	

4. Unitatea de învățământ a obținut o bonificație de 3.5% de la furnizorul de imobilizări datorită achitării datoriei înainte de scadență. Valoarea bonificației este de $3.200.000 \times 3.5\% = 112.000$ lei.

112.000	404	=	767	112.000
Furnizori de imobilizări			Venituri obținute din sconturi	

NOTĂ: Scont (în cazul nostru) = bonificație ce se acordă debitorului din valoarea unei cambii, bilet de ordin, poliță sau a unei datorii achitate înainte de scadență. Recalcularea și diminuarea corespunzătoare a dobânzilor când o factură se plătește înainte de termenul stabilit.

Contul 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări” are același conținut economic și funcționează similar cu contul 403 „Efecte de plătit”.

5.2.1.4. Contul 408 „Furnizori-facturi nesosite”

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor cu furnizorii pentru aprovizionările de bunuri, lucrările executate și prestate de servicii, pentru care nu s-au primit facturi. Este un cont de pasiv. În creditul lui se înregistrează : reluarea diferențelor favorabile de curs valutar aferente datoriilor către furnizori; diferențele nefavorabile de curs valutar înregistrate la încheierea exercițiului financiar, aferente datoriilor către furnizori pentru care nu s-au primit facturile (476).

În debitul contului 408 „Furnizori-facturi nesosite” se înregistrează : valoarea facturilor sosite; diferențele favorabile de curs înregistrate la încheierea exercițiului financiar, aferente datoriilor către furnizori pentru care nu s-au primit facturile (477); reluarea diferențelor nefavorabile de curs înregistrate la încheierea exercițiului financiar, aferente datoriilor către furnizori pentru care nu s-au primit facturile (476);

Soldul contului reprezintă sumele datorate furnizorilor pentru care nu s-au primit facturi.

Exemple:

1. Se primesc și se recepționează materii prime de la un furnizor, pentru care nu există contract și acceptarea furniturii. Materiile prime sunt însoțite de documentele de transport necesare și corespund din punct de vedere cantitativ, calitativ și a prețurilor. Valoarea lor este de 13.520.000 lei. T.V.A. de 18% = 2.433.600 lei.

13.520.000	%	=	408	15.953.600
Materii prime	300		Venituri din diferențe de curs	valutar
2.433.600				
T.V.A. deductibilă	4426			

2. La sosirea facturii pentru materia primă înregistrată anterior, se face următorul articol contabil.

15.953.000	408	=	401	15.953.600
Furnizori -facturi nesosite			Furnizori	

3. Se înregistrează, în luna în curs, prin citirea contoarelor cheltuielile cu energia și apa în sumă de 2.346.502 lei. Facturile nu au sosit la timp și pentru corecta calculare a costurilor se impune contabilizarea acestor cheltuieli.

2.346.502	608	=	765	84.500
Cheltuieli privind energia și apa			Furnizori - facturi nesosite (pe analitice)	

Notă: Dacă la sosirea facturii se constată diferențe față de ceea ce s-a recepționat și înregistrat și dacă cumpărătorul acceptă factura, cu prevederile ei, atunci se anulează prima înregistrare prin stornare în roșu și se face înregistrarea corectă prin creditarea contului 401 "Furnizori" și debitarea conturilor corespunzătoare de materiale, mărfuri, etc.

5.2.1.5. Contul 409 „Furnizori-debitori”

Datorită multitudinii operațiilor de cumpărare, încasări și plăți, decontări și compensări, inclusiv practicării de avansuri cu furnizorii există posibilitatea ca la închiderea exercițiului financiar, conturile clasice de furnizori să apară cu solduri inverse funcției lor, respectiv conturile 401 „Furnizori” și „Furnizori de imobilizări” să apară un sold de debitor. Pentru a evita o asemenea situație s-a introdus contul 409 „Furnizori-debitori”. Cu ajutorul acestui cont se ține evidența avansurilor acordate furnizorilor pentru livrări de bunuri, executări de lucrări și prestări de servicii, ce urmează a se primi.

Contul 409 „Furnizori-debitori” este un cont de activ. În debitul lui se înregistrează : valoarea avansurilor achitate în contul unor livrări de bunuri, prestări de servicii sau executări de lucrări; diferențele favorabile de curs valutar înregistrate la încheierea exercițiului financiar, aferente avansurilor în devize (477); reluarea diferențelor nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor în valută existente la finele exercițiului financiar (476); valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire facturate la furnizori (401).

Contul 409 „Furnizori-debitori” se creditează cu : diferențele nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor în devize acordate furnizorilor (655); diferențelor nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor în devize acordate furnizorilor la încheierea exercițiului

financiar (476); valoarea avansurilor regularizate cu furnizorii la primirea bunurilor, lucrărilor sau serviciilor (401); reluarea diferențelor favorabile de curs valutar aferente avansurilor în devize existente la finele exercițiului financiar (477); valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire înapoiate furnizorilor, precum și înregistrarea degradărilor de ambalaje (401, 608); valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite furnizorilor, reținute în stoc (381).

Soldul contului reprezintă avansuri acordate furnizorilor, nedecontate.

Exemple :

1. O societate comercială pe acțiuni acordă unui furnizor, aflat în jenă financiară, o sumă de bani, în avans, cu scopul de a introduce în fabricație un produs de care are urgentă nevoie. Valoarea avansului este de 2.000.000 lei și se plătește prin bancă.

2.000.000	409	=	5121	2.000.000
Furnizori - debitori			Conturi la bănci în lei	

2. La închiderea exercițiului financiar, societatea comercială pe acțiuni constată o diferență nefavorabilă de curs valutar aferentă avansului în devize acordat unui furnizor exterior, în valoare de 2000 dolari la cursul ultimei zile de 1480 lei/dolar = 2.960.000 lei.

2.960.000	409	=	476	2.960.000
Furnizori - debitori			Diferențe de conversie - activ	

3. Dacă diferența de curs valutar este favorabilă înregistrarea este următoarea :

2.960.000	409	=	477	2.960.000
Furnizori - debitori			Diferențe de conversie - pasiv	

4. În cazul în care se obține o diferență favorabilă de curs valutar constatată la lichidarea avansurilor în devize să presupunem de 150 dolari evaluați la 222.000 lei se face următorul articol contabil :

222.000	409	=	765	222.000
Furnizori - debitori			Venituri din diferențe de curs valutar	

5. Dacă diferența de curs valutar este nefavorabilă la lichidarea avansurilor în devize acordate furnizorilor se face înregistrarea:

222.000	665	=	409	222.000
Cheltuieli din diferențe de curs valutar			Furnizori - debitori	

6. La primirea mărfurilor pentru care s-a acordat avansul de 2.000.000 lei se face regularizarea datoriei față de furnizor și pentru valoarea mărfurilor acoperită prin avans se face înregistrarea:

2.000.000	401	=	409	2.000.000
Furnizori			Furnizori - debitori	

5.2.2. Contabilitatea clienților și a conturilor asimilate

În această grupă sunt cuprinse conturile în care se înregistrează sumele datorate de către clienți pentru livrările de mărfuri, produse, executări de lucrări sau prestări de servicii, sumele plătite de acestia, precum și cele rămase de plată. Grupa 41 „Clienți și conturi asimilate” cuprinde conturile următoare:

- 411 Clienți
- 413 Efecte de primit
- 416 Clienți incerti
- 418 Clienți - facturi de întocmit

419 Clienți - creditori

Toate conturile din această grupă sunt conturi de activ cu excepția contului 419 „Clienți - creditori” care este un cont de pasiv. Contabilitatea clienților, a celorlalte creanțe se ține pe categorii precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică. În contabilitatea analitică clienții se grupează în interni și externi iar în cadrul acestora pe termene de încasare. Creanțele incerte se înregistrează distinct în contabilitate.

5.2.2.1. Contul 411 „Clienți”

Prin intermediul acestui cont se ține evidența decontărilor cu clienții interni și externi pentru livrările de produse, mărfuri, semifabricate, materiale etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, pe bază de factură.

Contul 411 „Clienți” se debitează cu: prețul de vânzare al mărfurilor, produselor, semifabricatelor etc. livrate, lucrărilor efectuate și serviciilor prestate, precum și cu taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă; valoarea bunurilor livrate sau serviciilor prestate evidențiate anterior în contul „Clienți - facturi de întocmit” diferențele de curs valutar aferente creanțelor evidențiate în devize la închiderea exercițiului financiar; contravaloarea creanțelor reactivate (754); diferențele de curs valutar favorabile constatate cu ocazia lichidării creanțelor (765).

Contul 411 „Clienți” se creditează cu: sumele încasate de la clienți în conturile de disponibilități bancare sau în numerar; diferențele nefavorabile de curs valutar constatate cu ocazia lichidării creanțelor; contravaloarea efectelor comerciale acceptate; valoarea sconturilor acordate clienților; cu sumele datorate de clienți incerti, dubiosi, rău platnici sau aflați în litigiu, evidențiate ca atare (416); reluarea diferențelor de curs valutar aferente creanțelor în devize existente la închiderea exercițiului.

Soldul contului este debitor și reprezintă sumele datorate de clienți.

Exemple:

1. Societatea noastră comercială livrează și facturează clientului „X” produse finite în valoare de 1.480.000.000 lei. T.V.A. facturată de 18% este în sumă de $(1.480.000 \times 18\%) = 266.400$ lei, sumă ce se va încasa de la client.

1.746.400	411	=	%	
Clienți				
		701		1.480.000
		Venituri din vânzarea produselor		
		finite		
		4427		266.400
		T.V.A. colectată		

2. Se încasează în contul de la bancă suma de 486.203 lei de la clientul „A”. Pe baza extrasului de cont și a documentelor anexate se face înregistrarea.

486.203	5121	=	411	486.203
Conturi la bancă în lei			Clienți	

3. Se înregistrează contravaloarea unor creanțe reactivate ce au fost înregistrate anterior în debitul contului 416 „Clienți - incerti”. Valoarea acestor creanțe este de 320.000 lei, sumă ce a fost trecută pe pierderi.

320.000	411	=	754	320.000
Clienți			Venituri din creanțe	

4. Se evidențiază reluarea diferenței de curs valutar nefavorabilă, aferentă creanței față de un client extern în valoare de 1000 dolari ce rezultă ca diferență dintre cursul de schimb de la începutul și finele exercițiului financiar. Cursul de schimb al dolarului este de 1480 lei.

1.480.000	411	=	476	1.480.000
Clienți			Diferențe de conversie - activ	

5. Se înregistrează diferențele de curs valutar nefavorabile aferente creanțelor în deize la închiderea exercițiului în sumă de 1.480.000 lei.

1.480.000	476	=	411	1.480.000
Diferențe de conversie - activ			Clienți	

5.2.2.2. Contul 413 „Efecte de primit”

Este contul prin intermediul căruia se ține evidența drepturilor de creanță stabilite pe bază de efecte comerciale rezultate din relațiile cu clienții. Contul 413 „Efecte de primit” este un cont de activ. Se debitează cu:

diferențele favorabile de curs valutar, constatate la lichidarea efectelor de primit; sumele datorate de clienți, reprezentând contravaloarea efectelor comerciale acceptate (cambii sau bilete la ordin); diferențele de curs valutar, înregistrate la închiderea exercițiului, aferente datoriilor față de furnizorii externi a căror decontare se face pe bază de efecte comerciale.

În creditul contului 413 „Efecte de primit” se înregistrează: efectele comerciale primite de la clienți (511); reluarea diferențelor de curs valutar aferente creanțelor în devize a căror decontare se face pe bază de efecte comerciale; diferențele nefavorabile de curs valutar, la lichidarea efectelor de primit în devize. Soldul contului reprezintă contravaloarea efectelor de primit și este debitor.

Exemple:

1. Pentru creanța în sumă de 250.000 lei față de un client la care s-au livrat produsele finite se acceptă un efect comercial (cambie).

250.000	413	=	411	250.000
Efecte de primit			Clienți	

2. Cu ocazia lichidării efectelor de primit se constată o diferență favorabilă de curs valutar, ca urmare a creșterii valorii leului față de moneda convertibilă respectivă, în sumă de 130.000 lei.

100.000	413	=	477	100.000
Efecte de primit			Diferențe de conversie - pasiv	

3. Se înregistrează efectul comercial primit de la un client extern, căruia i s-au livrat mărfuri, în sumă de 1200 D.M., la cursul de schimb de 840 lei/D.M. Valoarea în lei este (1200 D.M. x 840 lei/D.M.) = 1.008.000 lei.

1.008.000	5113	=	413	1.008.000
Efecte de încasat			Efecte de primit	

4. Reluarea diferențelor de curs valutar favorabile aferente creanței față de un client extern în valoare de 4.000 D.M., pentru care urmează să se

primească un efect comercial. În momentul stabilirii creanței cursului de schimb era de 840 lei/D.M.. Rezultă o diferență de $((4.000 \times 850) - (4000 \times 840)) = 3.400.000 - 3.360.000 = 40.000$ lei.

40.000	477	=	413	40.000
Diferențe de conversie - pasiv			Efecte de primit	

5.2.2.3 Contul 416 „Clienți incerti”

Există în activitatea economică, de relații comerciale, și situații în care anumiți clienți devin rău platnici, incerti, dubioși sau aflați în litigiu cu furnizorul. Cauzele sunt multiple. Evidența acestora se realizează prin intermediul contului 416 „Clienți incerti”. Acesta este un cont de activ. În debitul lui se înregistrează: diferențele favorabile de curs valutar constatate la lichidarea clienților incerti sau în litigiu; valoarea bunurilor livrate, a prestațiilor efectuate sau a lucrărilor executate, clienților care se dovedesc rău platnici, dubioși, incerti sau cu care unitatea patrimonială se află în litigiu pentru sumele de încasat; diferențele de curs valutar înregistrate la închiderea exercițiului, aferentă clienților incerti sau în litigiu exprimată în deize.

În creditul acestui cont se evidențiază: diferențele nefavorabile de curs valutar, consemnate la lichidarea clienților incerti sau în litigiu; sumele încasate în conturile de disponibilități sau în numerar; sumele trecute pe pierderi cu prilejul scoaterii din evidență a clienților incerti sau în litigiu.

Exemple:

1. Se înregistrează contravaloarea bunurilor livrate unui client extern, neachitate la scadență, care se dovedesc rău platnici. Suma în valoare de 3560 dolari la cursul de 1480 lei/\$ a fost înregistrată inițial în contul 411 „Clienți” iar acum se trece la restanță.

5.268.800	416	=	411	5.268.800
Clienți incerti			Clienți	

2. La lichidarea clienților incerti se constată o diferență nefavorabilă de curs valutar care transformată în lei este în valoare de 436.000 lei.

436.000	665	=	416	436.000
Cheltuieli din diferențe de curs valutar			Clienți incerti	

3. Se încasează prin bancă suma de 100.000 lei de la un client aflat în litigiu. Pe baza extrasului de cont și a dispoziției de plată se face înregistrarea:

100.000	5121	=	416	100.000
Conturi la bancă în lei			Clienți incerti	

4. În urma unui litigiu cu un client arbitrajul de stat dă câștig de cauză clientului. Valoarea pierderilor este în sumă de 126.300 lei.

126.300	654	=	416	126.300
Pierderi din creanțe			Clienți incerti	

5.2.2.4. Contul 418 „Clienți-facturi de întocmit”

Există situații când, din diferite motive, nu se întocmesc facturile odată cu expedierea mărfurilor sau produselor etc. Acestea sunt însoțite la livrare de un aviz de expediție și alte documente de transport.

Evidența livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii sau executărilor de lucrări, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, pentru care nu s-au întocmit facturi, dar a căror valoare este suficient de bine determinată și care trebuie evidențiate la venituri în exercițiul la care se referă aceste livrări, se ține cu ajutorul contului 418 „Clienți-facturi de întocmit”. Acesta este un cont de activ. În debitul lui se înregistrează: diferențele favorabile de curs valutar constatate la lichidarea clienților - facturi de întocmit; valoarea livrărilor de bunuri etc. către clienți, aferente exercițiului în curs pentru care s-au întocmit facturi, inclusiv taxa pe valoarea adăugată; diferențele de curs valutar aferente creanțelor în deize înregistrate la închiderea exercițiului pentru care nu s-au întocmit facturi.

În creditul contului 418 „Clienți-facturi de întocmit” se înregistrează: valoarea facturilor întocmite către clienți; diferențele nefavorabile de curs valutar constatate la lichidarea clienților - facturi de întocmit; reluarea

diferențelor de curs valutar înregistrate la închiderea exercițiului. Soldul contului reprezintă valoarea bunurilor livrate etc. pentru care nu s-a întocmit facturi.

Exemple:

1. Se înregistrează o vânzare de semifabricate în valoare de 830.000 lei și mărfuri în valoare de 400.000 lei pentru care nu s-a întocmit facturi. T.V.A. este de 18%, respectiv 149.400 și 72.000 lei. Vânzarea s-a făcut la același client.

1.451.400	418	=	%	
Clienți - facturi de întocmit			702	830.000
			Venituri din vânzarea produselor semifabricate	
			707	400.000
			Venituri din vânzări de mărfuri	
			4428	221.400
			T.V.A. neexigibilă	

2. Se emite factura restantă pentru semifabricate în valoare de 830.000 lei, cu T.V.A. corespunzătoare de 149.400 lei.

830.000	411	=	418	830.000
Clienți			Clienți - facturi de întocmit	

- Concomitent se înregistrează T.V.A. colectată.

149.400	4428	=	4427	149.400
T.V.A. neexigibilă			T.V.A. colectată	

5.2.2.5 Contul 419 „Clienți-creditori”

Sunt în activitatea economică situații când furnizorul pretinde clienților înainte de introducerea în fabricație a unor produse sau înainte de a livra produsele, mărfurile etc., acordarea unor avantaje sau acțiuni. Solicitarea este motivată de mai multe cauze cum sunt: siguranța în ce

privește cumpărarea produselor sau mărfurilor respective; folosirea sumelor virate anticipat pentru finanțarea unei părți a producției etc.

Contul 419 „Clienți-creditori” este un cont de pasiv. Se creditează cu: sumele încasate de la clienți, în conturile de disponibilități bănești sau în numerar prin casă, reprezentând avansuri sau acțiuni pentru livrările de bunuri viitoare; diferențele nefavorabile de curs valutar înregistrate la închiderea exercițiului, aferente datoriilor în devize către clienți.

În debitul acestui cont se înregistrează: diferențele favorabile de curs valutar, constatate la lichidarea avansurilor de la clienți, în devize; valoarea avansurilor sau acțiunilor încasate de la clienți decontate cu aceștia; reluarea diferențelor de curs valutar înregistrate la închiderea exercițiului aferente datoriilor în devize față de clienți. Soldul contului reprezintă sumele datorate clienților și este creditor.

Exemple:

1. Se încasează de la clientul „X” un avans în sumă de 240.000 lei pentru livrări ulterioare de produse. Încasarea se face prin bancă. Pe baza extrasului de cont se face înregistrarea următoare:

240.000	5121	=	419	240.000
Conturi la bănci			Clienți - creditori	

2. Clientul „Y” achită prin caseria unității un acout în sumă de 140.000 lei în contul unor livrări ulterioare de mărfuri. Pe baza Registrului de casă se face următoarea înregistrare:

140.000	5311	=	419	140.000
Casa în lei			Clienți - creditori	

3. Se înregistrează decontarea avansului primit de la clientul „X”, în sumă de 240.000 lei, în urma livrării produselor, a recepționării și acceptării plății de către client.

240.000	419	=	411	240.000
Clienți - creditori			Clienți	

4. Pentru suma de 40.000 lei primită ca un acout de le clientul „Y” s-au livrat mărfuri în valoare de 30.000 lei. Diferența de 10.000 lei se plătește în numerar din caseria unității.

40.000	419	=	%	
Clienti - creditori		411		30.000
		5311	Clienti	10.000
			Casa în lei	

Notă: Pentru exemplul nr.4, în practică, se fac două articole contabile simple întrucât înregistrările au la bază documente diferite.

5.3. CONTABILITATEA OPERAȚIILOR DE PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE

Contabilitatea decontărilor cu personalul, în conformitate cu normele metodologice, cuprinde drepturile de salarii, sporurile, adaosurile, premiile din fondul de salarii, indemnizațiile pentru concedii de odihnă, precum și cele pentru incapacitate temporară de muncă plătite din fondul de salarii și alte drepturi în bani și/sau în natură datorate de unitățile patrimoniale personalului pentru munca prestată și care se suportă, potrivit reglementărilor în vigoare din fondul de salarii. În contabilitate se înregistrează distinct alte drepturi și avantaje, care nu se suportă din fondul de salarii (masă caldă, alimentație antidot etc.), stimulentele din profitul net realizat acordate după aprobarea bilanțului contabil anual, precum și avansurile acordate personalului. Drepturile de personal neridicate în termen de trei zile se înregistrează într-un cont distinct, pe persoane.

Reținerile din salariile personalului pentru cumpărări cu plată în rate, chirii sau alte obligații opozabile salariaților, datorate terților (popriri, pensii de întreținere și altele), se efectuează numai în cazul unor titluri executorii sau ca urmare a unor relații contractuale. Sumele datorate și neachitate personalului respectiv eventualele sume ce urmează a fi încasate de la acesta, aferente exercițiului în curs, se înregistrează, la finele exercițiului ca alte datorii și creanțe în legătură cu personalul.

Conturile din grupa 42 „Personal si conturi asimilate” sunt următoarele:

- 421 Personal - remunerații datorate
- 423 Personal - ajutoare materiale datorate
- 424 Participarea salariaților la profit
- 425 Avansuri acordate personalului
- 426 Drepturi de personal neridicate
- 427 Rețineri din remunerații datorate terților
- 428 Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul
 - 4281 Alte datorii în legătură cu personalul
 - 4282 Alte creanțe în legătură cu personalul

5.3.1. Contul 421 „Personal - remunerații datorate”

Este contul cu ajutorul căruia se ține evidența decontărilor cu personalul pentru salariile cuvenite acestuia în bani și/sau în natură, inclusiv a adaosurilor și premiilor achitate din fondul de salarii. Este un cont de pasiv. În creditul lui se înregistrează salariile și alte drepturi cuvenite personalului.

Se debitează cu: rețineri din salarii reprezentând avansuri, sume opozabile salariaților datorate terților, contribuția pentru pensia suplimentară, contribuția pentru ajutorul de somaj, impozitul pe salarii, precum și alte rețineri datorate unității, sumele neridicate de personal în termen legal, salariile nete achitate personalului. Soldul contului reprezintă sumele datorate salariaților.

Exemple de înregistrări în conturi:

1. Pe baza statelor de plată se înregistrează salariile pentru luna expirată în sumă de 3.826.500 lei.

3.836.500	641	=	421	3.836.500
Cheltuieli cu remunerațiile personalului			Personal - remunerații datorate	

2. Se achită prin caseria unității sumele nete ce se cuvin salariaților care s-au prezentat să-și ridice salariul în termen de 3 zile. Suma plătită este de 1.364.000 lei.

1.364.000	421	=	5311	1.364.000
Personal - remunerații datorate				Casa în lei

3. Tot pe baza statului de salarii se înregistrează suma de 115.095 lei reprezentând 3% pentru pensia suplimentară, 38.365 lei ce reprezintă 1% fond pentru ajutorul de șomaj, 10.000 lei rețineri în contul unei alte persoane și 502.603 lei impozit pe salarii precum și suma de 1.400.000 lei ce reprezintă avansuri acordate personalului.

2.066.063	421	=	%	
Personal - remunerații datorate			425	1.400.000
			Avansuri acordate personalului	
			427	10.000
			Rețineri din remunerații datorate	
			terților	
			4312	115.095
			Contribuția personalului pentru	
			pensia suplimentară	
			4372	38.365
			Contribuția personalului la	
			fondul de șomaj	
			444	502.603
			Impozitul pe salarii	

4. Prin analiza statului de plată se constată că un număr de salariați nu și-au ridicat în termen drepturile de salarii. Suma neridicată este de 3.836.500- (1.364.000+2.066.063) = 406.437 lei.

Se face următorul articol contabil:

406.437	421	=	426	406.437
Personal - remunerații datorate			Drepturi de personal neridicate	

5.3.2. Contul 423 „Personal - ajutoare materiale datorate”

Cu ajutorul acestui cont, în condițiile legislației actuale, se ține evidența ajutoarelor de boală pentru incapacitate temporară de muncă, a celor pentru îngrijirea copilului, a ajutoarelor de deces și a altor ajutoare acordate. Este un cont de pasiv. În creditul contului se înregistrează sumele datorate personalului reprezentând ajutoarele materiale suportate din contribuția unității pentru asigurările sociale, precum și cele acordate, potrivit legii, pentru protecția socială.

În debitul contului 423 „Personal - ajutoare materiale datorate” se înregistrează : sumele plătite; reținerile reprezentând avansuri acordate, suma datorată unității sau terților, contribuția pentru pensia suplimentară și pentru ajutorul de șomaj și impozitul datorat; sumele neridicate. Soldul contului reprezintă sumele datorate salariaților.

Exemple:

1. La finele lunii se înregistrează sumele acordate personalului, pe bază de certificate medicale, ca ajutor de boală. Pentru primele 10 zile de concediu medical suma de 320.000 lei este suportată de unitate. Pentru ceea ce depășește 10 zile, suma de 2.236.200 lei, se suportă din fondul de asigurări sociale. Evidența datoriilor față de personalul unității se face prin următorul articol contabil:

	%	=	423	2.556.200
2.236.200	4311		Personal - ajutoare materiale	
Contribuția unității la asigurările			datorate	
sociale				
320.000	645			
Cheltuieli privind asigurările și				
protecția socială				

2. Se achită prin caseria unității sumele cuvenite personalului aferente concediului medical.

1.556.200	423	=	5311	1.556.200
Personal - ajutoare materiale				Casa în lei
datorate				

3. Înregistrarea reținerilor din ajutoarele materiale reprezentând avansurile acordate, sume datorate unităților sau terților, contribuția pentru pensia suplimentară și pentru ajutorul de șomaj, precum și a impozitului datorat, pe bază de notă contabilă, se face astfel:

996.262	423	=	%	
Personal - ajutoare materiale			425	420.000
datorate			Avansuri acordate personalului	
			427	50.000
			Rețineri din remunerații datorate	
			terților	
			428	30.000
			Alte datorii și creanțe în legătură	
			cu personalul	
			431	76.600
			Asigurări sociale	
			(analitic 4312)	
			437	25.662
			Ajutor de șomaj	
			(analitic 4372)	
			444	374.000
			Impozitul pe salarii	

4. Se înregistrează suma de 3.738 lei ce reprezintă ajutoarele materiale neridicate.

3.738	423	=	426	3.738
Personal - ajutoare materiale			Drepturi de personal neridicate	
datorate				

5.3.3. Contul 424 „Participarea personalului la profit”

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența stimulentele cuvenite personalului din profitul net obținut de unitatea patrimonială. Este un cont de pasiv. Se creditează cu sumele alocate din fondul de participare la profit (112). În debitul contului se înscriu sumele achitate salariaților, sumele neridicate de personal, precum și impozitul reținut. Soldul contului reprezintă sumele datorate personalului.

Exemple:

1. Din profitul realizat în anul precedent se distribuie personalului unității ca stimulente o cotă parte de 10% ce în sumă absolută este de 3.476.582 lei. Se evidenciază drepturile ce se cuvin salariaților prin următorul articol contabil:

3.476.582	112	=	424	3.476.582
Fondul de participare la profit			Participarea personalului la profit	

2. Se achită salariaților, prin caseria unității, suma de 2.326.000 lei din suma ce li se cuvine ca participare la profit.

2.326.000	424	=	5311	2.326.000
Participarea personalului la profit			Casa în lei	

3. Pentru suma neridicată în prima etapă de personal (diferența dintre 3.476.582 și 2.326.000 și 532.000 impozit pe salarii = 618.582) se face următoarea înregistrare.

618.582	424	=	426	618.582
Participarea personalului la profit			Drepturi de personal neridicate	

4. Se înregistrează impozitul pe salarii pentru suma primită de salariați ca cotă parte din profit în valoare de 532.000 lei.

532.000	424	=	444	532.000
Participarea personalului la profit			Impozitul pe salarii	

5.3.4. Contul 425 „Avansuri acordate personalului”

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența avansurilor acordate personalului ce reprezintă o cotă parte din salariul lunar. Este un cont de activ. În debitul lui se înregistrează: avansurile plătite personalului conform contractului de muncă precum și avansurile neridicate. Se creditează cu sumele reținute pe statele de salarii sau de ajutoare materiale reprezentând avansuri acordate. Soldul contului reprezintă avansurile plătite.

Exemple:

1. Se achită personalului avansuri în sumă de 4.200.000 lei.

4.200.000	425	=	5311	4.200.000
Avansuri acordate personalului			Casa în lei	

2. Avansurile neridicate în termen de unii salariați sunt în sumă de 234.000 lei.

234.000	425	=	426	234.000
Avansuri acordate personalului			Drepturi de personal neridicate	

3. Pe baza statelor de salarii și de ajutoare materiale se înregistrează sumele reținute ce reprezintă avansuri acordate după cum urmează:

- avansuri în contul salariilor 4.150.000 lei
- avansuri în contul ajutoarelor materiale 284.000 lei

	%	=	425	4.434.000
4.150.000	421			
Personal - remunerații datorate				Avansuri acordate personalului
284.000	423			
Personal - ajutoare materiale datorate				

5.3.5. Contul 426 „Drepturi de personal neridicate”

Din diferite motive o parte a salariaților unităților patrimoniale nu se prezintă în termenul legal la casieria unității pentru a-și ridica drepturile ce li se cuvin. Sumele neridicate se depun la bancă și se evidențiază în contul de mai sus.

Contul 426 „Drepturi de personal neridicate” este un cont de pasiv. În creditul contului se înregistrează: sumele datorate personalului, neridicate în termen, reprezentând salarii, sporuri, adaosuri, alocații de stat pentru copii, stimulente de profit, ajutoare de boală și alte drepturi.

Se debitează cu: sumele achitate personalului precum și cu drepturile de personal neridicate prescrise, datorate bugetului statului potrivit legii, sau înregistrate ca venituri excepționale aferente perioadei. Soldul contului reprezintă drepturi de personal neridicate.

Exemple:

1. Se înregistrează drepturile de personal neridicate după cum urmează:
 - salarii în sumă de 324.000 lei
 - ajutoare materiale 110.000 lei
 - participarea personalului la profit 120.000 lei.

	%	=	426	554.000
324.000	421			
Personal remunerații datorate				Drepturi de personal neridicate
110.000	423			
Personal - ajutoare materiale datorate				
120.000	424			
Participarea personalului la profit				

2. Se achită personalului salariile, ajutoarele materiale și avansurile neridicate în luna precedentă. Sumele sunt cele din articolul contabil precedent:

$$(324.000 + 110.000 + 120.000) = 554.000$$

554.000	426	=	5311	554.000
Drepturi de persoane neridicate				Casa în lei

3. Se înregistrează sumele din drepturile de personal neridicate, prescrise, datorate bugetului statului potrivit legii sau înregistrate ca venituri excepționale aferente perioadei, în sumă de 34.000 lei și respectiv 826.000 lei.

860.000	426	=	%	
Drepturi de persoane neridicate			448	34.000
			Alte datorii și creanțe cu bugetul statului	
			7718	826.000
			Alte venituri excepționale din operațiuni de gestiune	

5.3.6. Contul 427 „Rețineri din remunerații datorate terților”

Există o multitudine de cazuri când agenții economici au obligația să rețină prin statele de plată anumite sume din salariile personalului propriu, sume ce urmează a fi virate altor agenți economici sau chiar pentru unitatea proprie, în scopul acoperirii unor lipsuri în gestiune sau altor pagube, conform hotărârilor judecătorești sau a deciziilor de imputare.

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența reținerilor și opririlor din remunerații datorate terților. Contul 427 „Rețineri din remunerații datorate terților” este un cont pasiv. În credit se înregistrează: sumele reținute de la salariați datorate terților reprezentând cumpărări cu plata în rate și alte obligații. Se debitează cu sumele achitate terților reprezentând rețineri sau opriri din salarii. Soldul contului reprezintă sumele reținute de la salariați datorate terților.

Exemple:

1. Se reține, pe statul de plată, suma de 300.000 lei ce reprezintă cumpărări de mărfuri cu plata în rate, sumă ce se va vira unor societăți comerciale și 100.000 lei sumă ce reprezintă chirii datorate întreprinderii „Locuința”.

	%	=	427	400.000
250.000	421		Retineri din remunerații datorate	
Personal - remunerații datorate			terților (pe analitice)	
150.000	423			
Personal-ajutoare materiale				
datorate				

2. Se virează cu dispoziție de plată, suma de 350.000 lei unităților comerciale pentru mărfurile cumpărate în rate și pentru chirii. O societate comercială cu amănuntul încasează suma de 50.000 lei prin casieria unității.

350.000	427	=	5121	350.000
Retineri din remunerații datorate			Conturi la bănci în lei	
terților				

50.000	427	=	5311	50.000
Retineri din remunerații datorate			Casa în lei	
terților				

5.3.7. Contul 428 „Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul”

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor cu salariații la închiderea exercițiului financiar pentru a permite înregistrarea cheltuielilor și veniturilor aferente exercițiului financiar expirat, precum și a altor creanțe și datorii în raporturile cu personalul.

Este un cont bifuncțional.

În creditul contului 428 „Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul” se înregistrează: sumele datorate salariaților, pentru care nu s-au întocmit state de plată, determinate cu activitatea exercițiului financiar care urmează să se încheie, inclusiv indemnizațiile pentru concediile de odihnă

neefectuate până la închiderea exercitiului financiar (641); sumele datorate personalului sub formă de ajutoare (438); sumele încasate de la salariați evidențiate anterior în acest cont (531).

Contul se debitează cu: sumele achitate personalului evidențiate anterior în acest cont (531); sumele datorate de personal, reprezentând chirii și consumuri, care se fac venit la unitate, precum și eventualele sume datorate privind debite, renumerații, avansuri nejustificate, sporuri sau adaosuri necuvenite, ajutoare de boală necuvenite (542, 758, 706, 708, 4427, 438).

Soldul creditor al contului respectiv reprezintă sumele datorate de unitate salariaților, iar soldul debitor sumele datorate de salariați.

Exemple:

1. Se înregistrează cheltuielile cu remunerațiile personalului și a indemnizațiilor pentru concediile de odihnă neefectuate, la sfârșitul exercitiului financiar, pentru care nu s-au întocmit state de plată, în sumă de 34.507.000 lei.

34.507.000	641	=	428	34.507.000
Cheltuieli cu remunerațiile personalului			Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul	

2. Se înregistrează suma de 230.000 lei datorată personalului sub formă de ajutoare.

230.000	4381	=	428	230.000
Alte datorii sociale			Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul	

3. Se achită personalului salariile și ajutoarele sociale în sumă de 34.737.000 lei înregistrate anterior în acest cont.

34.737.000	428	=	5311	34.737.000
Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul			Casa în lei în lei	

4. Înregistrarea sumelor datorate de personal, reprezentând chirii și consumuri, care se fac venit la unitate, precum și eventualele sume datorate privind debite, remunerații, avansuri nejustificate, sporuri sau adaosuri necuvenite, ajutoare de boală necuvenite etc.

1.240.000	428	=	%
Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul	542		100.000
	Avansuri de trezorerie		
	758		50.000
	Alte venituri din exploatare		
	706		800.000
	Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii		
	708		150.000
	Venituri din activități diverse		
	4427		100.000
	T.V.A. colectată		
	438		40.000
	Alte datorii și creanțe sociale		

5.4. CONTABILITATEA ASIGURĂRILOR SOCIALE. PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURILE ASIMILATE

Contabilitatea decontărilor privind asigurările sociale cuprinde obligațiile unității patrimoniale pentru contribuția la asigurările sociale și la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj, precum și contribuția personalului pentru pensia suplimentară și pentru ajutorul de șomaj.

Din grupa 43 „Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate” fac parte conturile:

431 „Asigurări sociale”

4311 „Contribuția unității la asigurările sociale”

4312 „Contribuția personalului pentru pensia suplimentară”

437 „Ajutor de șomaj”

4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj”

4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj”

438 „Alte datorii și creanțe sociale”

4381 Alte datorii sociale

4382 Alte creanțe sociale.

5.4.1. Contul 431 „Asigurări sociale”

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor privind contribuția unității la asigurările sociale, precum și contribuția personalului pentru pensia suplimentară.

Contul 431 „Asigurări sociale” este un cont de pasiv. În creditul lui se înregistrează: contribuția unității la asigurările sociale precum și contribuția personalului pentru pensia suplimentară. Se debitează cu: sumele virate asigurărilor sociale; sumele datorate personalului ce se suportă din asigurările sociale; sumele datorate fondului special pentru sănătate. Soldul contului reprezintă sumele datorate asigurărilor sociale.

Exemple:

1. Se înregistrează contribuția unității la asigurările sociale prin aplicarea coeficientului de 23% asupra salariilor cuvenite personalului de 36.200.000 lei.

$(36.200.000 \times 23\%) = 8.326.000$ lei

8.326.000	6451
Cheltuieli privind contribuția unității pentru asigurările sociale	

=	4311	8.326.000
	Contribuția unității la asigurările sociale	

2. Pe baza statelor de plată se calculează și înregistrează contribuția personalului de 3% pentru pensia suplimentară care este în total de 326.000 lei.

	%	
312.000		421
Personal-remunerații datorate		
50.000		423
Personal-ajutoare materiale datorate		

=	4312	362.000
	Contribuția personalului pentru pensia suplimentară	

3. Se virează cu Dispoziție de plată, suma de 7.362.000 lei bugetului asigurărilor sociale și suma de 362.000 lei ce reprezintă contribuția salariaților la pensia suplimentară.

7.362.000	%	=	5121	7.724.000
Contribuția unității la asigurările sociale	4311			Conturi la bănci în lei
362.000				
Contribuția personalului pentru pensia suplimentară	4312			

4. Se înregistrează suma de 964.000 lei ce reprezintă suma cuvenită pentru plata concediilor medicale și a concediilor de maternitate.

964.000	4311	=	423	964.000
Contribuția unității la asigurările sociale				Personal-ajutoare materiale datorate

5. Se înregistrează sumele datorate fondului special pentru sănătate de 450.000 lei.

450.000	4311	=	447	450.000
Contribuția unității la asigurările sociale				Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate

5.4.2. Contul 437 „Ajutor de șomaj”

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor privind ajutorul de șomaj, decontat de unitate, precum și de salariați, potrivit legii.

Contul 437 „Ajutor de șomaj” este un cont de pasiv. În creditul lui se înregistrează sumele datorate de unitate pentru constituirea fondului de șomaj. Se debitează cu sumele virate reprezentând contribuția unității și a

personalului pentru constituirea fondului de șomaj. Tot în debitul contului se înregistrează și sumele acordate salariaților, potrivit legii, din fondul de ajutor de șomaj. Soldul contului reprezintă sumele datorate de unitate și de salariați pentru constituirea fondului de șomaj.

Legislația actuală prevede obligația unității de a calcula și a vira la fondul de șomaj o cotă, de 5% aplicată asupra fondului de salarii realizat lunar în valoare brută, pe total unitate, și o cotă de 1% ce se aplică și se reține din salariul brut al fiecărui salariat.

Exemple de înregistrări în conturi:

1. Se înregistrează contribuția unității în sumă de 3.500.000 lei la constituirea fondului de șomaj.

3.500.000	6452	=	4371	3.500.000
Cheltuieli privind contribuția			Contribuția unității la fondul de	
unității pentru ajutorul de șomaj			șomaj	

2. Se înregistrează contribuția salariaților în sumă de 700.000 lei reprezentând contribuția lor la fondul de șomaj.

	%	=	4372	700.000
650.000	421		Contribuția personalului la	
Personal-remunerării datorate			fondul de șomaj	
50.000	423			
Personal-ajutoare materiale				
datorate				

3. Înregistrarea sumelor virate din cont, reprezentând contribuția unității de 3.500.000 lei și a personalului de 700.000 lei pentru constituirea fondului de șomaj.

	%	=	5121	4.200.000
3.500.000	4371		Conturi la bănci în lei	
Contribuția unității la fondul de				
șomaj				
700.000	4372			
Contribuția personalului la				
fondul de șomaj				

4. Se înregistrează sumele plătite salariaților, în numerar, potrivit legii, din fondul de șomaj de 200.000 lei.

200.000	437	=	5311	200.000
Ajutorul de șomaj			Casa în lei	

5.4.3. Contul 438 „Alte datorii și creanțe sociale”

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența datoriilor de achitat și creanțelor de încasat în contul asigurărilor sociale aferente exercițiului în curs și plata acestora. Este considerat un cont bifuncțional. Se creditează cu sumele reprezentând ajutoare materiale achitate în plus personalului. Se debitează cu sumele datorate personalului sub formă de ajutoare, precum și cu sumele virate asigurărilor sociale reflectate în alte datorii și creanțe sociale.

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate bugetului asigurărilor sociale, iar soldul debitor, sumele ce urmează a se încasa de la bugetul asigurărilor sociale.

Exemple:

1. Se înregistrează suma de 80.000 lei ce reprezintă ajutoare materiale achitate în plus personalului unității.

80.000	428	=	438	80.000
Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul			Alte datorii și creanțe sociale	

2. Se înregistrează suma de 340.000 lei ce reprezintă datorii față de personal, sub formă de ajutoare.

340.000	438	=	428	340.000
Alte datorii și creanțe sociale			Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul	

3. Se înregistrează suma de 100.000 lei virată asigurărilor sociale și evidențiată ca alte datorii și creanțe sociale.

100.000	438	=	5121	100.000
Alte datorii și creanțe sociale			Conturi la bănci în lei	

5.5. CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR CU BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ȘI CONTURI ASIMILATE

În cadrul contabilității decontărilor cu bugetul statului și fondurilor speciale se cuprind: impozitul de profit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe salarii, subvenții de primit și alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate.

5.5.1. Contabilitatea impozitului de profit

Pentru evidențierea datoriilor și a plăților către stat privind impozitul de profit, în actualul plan de conturi s-a introdus contul 441 „Impozitul pe profit”, cont bifuncțional (normal ar trebui considerat ca un cont de pasiv). Cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor cu bugetul statului privind impozitul pe profit.

În creditul contului se înregistrează sumele datorate de unitate către bugetul statului reprezentând impozitul pe profit, prin debitarea contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”.

În debitul contului se înregistrează sumele virate la bugetul statului reprezentând impozitul pe profit. Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate de unitate, iar soldul debitor, sumele vărsate în plus.

Exemple:

1. Se evidențiază datoriile la bugetul statului, reprezentând impozitul pe profit, în sumă de 40.250.000 lei.

40.250.000	691	=	441	40.250.000
Cheltuieli privind impozitul pe profit			Impozitul pe profit	

2. Se virează la bugetul statului impozitul pe profit datorat.

40.250.000	441	=	5121	40.250.000
Impozitul pe profit			Conturi la bănci în lei	

5.5.2. CONTABILITATEA TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ

5.5.2.1. Noțiuni generale

Conform prevederilor Regulamentului de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabilește lunar, pe bază de decont, ca diferență între valoarea taxei exigibile aferente bunurilor livrate sau serviciilor prestate (pentru T.V.A. colectată) și a taxei deductibile pentru cumpărările de bunuri și servicii (T.V.A. deductibilă).

În situația în care există decalaje între faptul generator de T.V.A. și exigibilitatea acesteia, totalul T.V.A. se înregistrează într-un cont distinct, denumit T.V.A. neexigibilă, care, pe măsură ce devine exigibilă, se trece la T.V.A. colectată, respectiv T.V.A. deductibilă. Tot în acest cont se înregistrează și T.V.A. deductibilă sau colectată, pentru livrări de bunuri și servicii pentru care nu au sosit sau nu s-au întocmit facturile până la data încheierii exercițiului financiar.

Diferența de taxă, în plus sau în minus, dintre T.V.A. colectată și T.V.A. deductibilă se înregistrează în conturi distincte, și se regularizează în funcție de prevederile legale.

Taxa pe valoarea adăugată este una din sursele principale de alimentare (venit) a bugetului de stat și care înlocuiește vechiul impozit pe circulația mărfurilor.

În planul de conturi sunt prevăzute conturile corespunzătoare de gradul I și II, după cum urmează:

Contul 442 „Taxa pe valoarea adăugată” este destinat pentru realizarea evidenței decontărilor cu bugetul statului privind taxa pe valoarea adăugată. Este un cont bifuncțional. Dar, pentru evidențierea distinctă a taxei pe valoarea adăugată (descrisă în fazele de mai sus) se utilizează următoarele conturi sintetice de gradul al doilea:

- 4423 T.V.A. de plată
- 4424 T.V.A. de recuperat
- 4426 T.V.A. deductibilă
- 4427 T.V.A. colectată
- 4428 T.V.A. neexigibilă

5.5.2.2. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată de plată

Agenții economici, în majoritatea cazurilor, sunt plătitori de taxă pe valoarea adăugată, ei fiind atât cumpărători cât și vânzători de bunuri materiale.

Cu ajutorul contului 4423 „Taxa pe valoarea adăugată de plată” se ține evidența taxei pe valoarea adăugată de plătit bugetului statului. Este un cont de pasiv. Se creditează cu: diferențele rezultate la finele perioadei între taxa pe valoarea adăugată colectată mai mare și taxa pe valoarea adăugată deductibilă mai mică. În debitul acestui cont se înregistrează plățile efectuate către bugetul statului, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, precum și taxa pe valoarea adăugată de recuperat, compensată.

Soldul contului reprezintă taxa pe valoarea adăugată exigibilă la plată.

Exemple:

1. Se înregistrează diferențele rezultate la finele perioadei între taxa pe valoarea adăugată colectată de 500.000 lei și taxa pe valoarea adăugată deductibilă de 450.000 lei care este egală cu 50.000 lei.

50.000	4423	=	4423	50.000
T.V.A. colectată			Taxa pe valoarea adăugată de plată	

2. Se înregistrează suma de 50.000 lei plătită către bugetul statului, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

50.000	4423	=	5121	50.000
T.V.A. de plată			Conturi la bănci în lei	

3. Se înregistrează suma de 320.000 lei ce reprezintă T.V.A. de recuperat, compensată în perioada următoare cu taxa pe valoarea adăugată de plată.

320.000	4423	=	4424	320.000
T.V.A. de plată			T.V.A. de recuperat	

5.5.2.3. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată de recuperat

Evidența T.V.A. de recuperat de la bugetul statului se ține cu ajutorul contului de activ 4424 „Taxa pe valoarea adăugată de recuperat”.

În debitul acestui cont se înregistrează diferențele rezultate la sfârșitul perioadei între taxa pe valoarea adăugată colectată, mai mică, și taxa pe valoarea adăugată deductibilă, mai mare.

În creditul contului 4424 se înregistrează taxa pe valoarea adăugată încasată de la bugetul statului în baza cererii de rambursare sau taxa pe valoarea adăugată de recuperat compensată în perioadele următoare cu taxa pe valoarea adăugată de plată.

Soldul contului, debitor, reprezintă taxa pe valoarea adăugată de recuperat de la bugetul statului.

Exemple:

1. Se înregistrează diferența rezultată la sfârșitul perioadei între taxa pe valoarea colectată, mai mică, și taxa pe valoarea adăugată deductibilă, mai mare, în sumă de 806.000 lei.

806.000	4424	=	4426	806.000
T.V.A. de recuperat			T.V.A. adăugată deductibilă	

2. În baza cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată de recuperat de la bugetul statului pentru suma de 806.000 lei, unitatea patrimonială a încasat suma respectivă, ea fiind evidențiată în extrasul de cont.

806.000	5121	=	4424	806.000
Conturi la bănci în lei			T.V.A. adăugată de recuperat	

5.5.2.4. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată deductibilă

Evidența taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de furnizori pentru bunurile, serviciile și lucrările achiziționate de unitate sau aferente mijloacelor fixe realizate în regie proprie, deductibilă din punct de vedere fiscal, se ține cu ajutorul contului 4426 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă”. Acesta este un cont de activ.

În debitul contului 4426 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă” se înregistrează: sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă

potrivit legii, precum și sumele ce reprezintă această taxă aferentă mijloacelor fixe realizate în regia proprie, în corespondență cu creditul conturilor ce evidențiază sursa respectivă.

Contului 4426 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă” se creditează cu: sumele deductibile din T.V.A. colectată, cu sumele reprezentând T.V.A. ce depășesc valoarea T.V.A. colectată ce urmează a se încasa de la bugetul statului, precum și cu prorata din T.V.A. deductibilă, devenită nedeductibilă, în care caz se debitează contul 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”.

La sfârșitul perioadei, contul nu reprezintă sold.

Exemple de înregistrări:

1. Se înregistrează sumele ce reprezintă T.V.A. deductibilă aferentă valorilor materiale procurate pe diferite căi și surse, în valoarea totală de 483.000.000 lei, după cum urmează*:

483.000.000	4426	=	%	
T.V.A. deductibilă				
		401		403.000.000
			Furnizori	
		404		70.000.000
			Furnizori de imobilizări	
		512		500.000
			Conturi curente la bănci	
		442		500.000
			Avansuri de trezorerie	
		4428		9.000.000
			T.V.A. neexigibilă	

2. Se înregistrează T.V.A. de 130.000 lei aferentă mijloacelor fixe realizate în regie proprie.

* Articolul nostru contabil, în practica economică, se divide în articole contabile separate pentru fiecare din conturile corespondente. Evidențiem aici numai corespondența dintre contul 4426 cu conturile care se creditează. Exemplificările detaliate se regăsesc la descrierea fiecărui cont, în capitolele corespunzătoare ale prezentei lucrări de contabilitate

130.000	4426	=	4427	130.000
T.V.A. deductibilă			T.V.A. colectată	

3. Înregistrarea sumei de 300.000 lei deductibilă din taxa pe valoarea adăugată colectată.

300.000	4427	=	4426	300.000
T.V.A. colectată			T.V.A. deductibilă	

4. Se face înregistrarea sumelor ce reprezintă T.V.A. deductibilă ce depășesc valoarea T.V.A. colectată și care urmează a se încasa de la bugetul statului, de 100.000 lei, precum și prorata din T.V.A. deductibilă de 50.000 lei, devenită nedeductibilă.

	%	=	4426	150.000
100.000			T.V.A. deductibilă	
T.V.A. de recuperat	4424			
50.000	675			
Cheltuieli cu alte impozite și vărsăminte asimilate				

5.5.2.5. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată colectată

Evidența sumelor datorate de unitatea patrimonială bugetului de stat, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de mărfuri și bunuri, prestărilor de servicii sau executărilor de lucrări se ține cu ajutorul contului 4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată”. Acesta este un cont de pasiv.

În creditul contului se înregistrează taxa pe valoarea adăugată în situațiile următoare: aferentă mijloacelor fixe realizate în regie proprie; înscrisă în facturile emise către clienți sau alte documente legale reprezentând vânzările de mărfuri și bunuri, prestările de servicii și executările de lucrări; aferentă lipsurilor imputate; taxa pe valoarea adăugată neexigibilă în cursul lunii; aferentă bunurilor și serviciilor folosite în scop

personal sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor peste normele legale neimputabile, precum și cea aferentă bunurilor și serviciilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură, debitând în acest caz contul 625.

În debitul contului 4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată”, se înregistrează: T.V.A. de plată datorată bugetului statului; sumele reprezentând T.V.A. deductibilă; precum și sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă clienților insolvabili scoși din activ (creditând în acest caz contul 416 „Clienți incerti”). La sfârșitul perioadei, contul nu prezintă sold.

Exemple de înregistrări contabile:

1. Se face înregistrarea taxei pe valoarea adăugată colectată, de 500.000 lei înscrisă în facturile emise către clienți sau alte documente legale, reprezentând vânzările de mărfuri și alte bunuri, prestările de servicii și executările de lucrări, după caz.

	%	=	4427	500.000
400.000				T.V.A. colectată
	Clienți	411		
30.000				
	Debitori diverși	461		
60.000				
	Casa în lei	5311		
10.000				
	Alte creanțe în legătură cu personalul	4282		

2. Se înregistrează T.V.A. aferentă lipsurilor imputate în sumă totală de 46.000 lei, din care: lipsuri imputate personalului propriu 200.000 lei și altor debitori 26.000 lei.

	%	=	4427	46.000
20.000				T.V.A. colectată
	Alte creanțe în legătură cu personalul	4282		
26.000				
	Debitori diverși	461		

3. Se înregistrează suma de 330.000 lei ce reprezintă T.V.A. neexigibilă, devenită exigibilă în cursul lunii.

330.000	4428	=	4427	330.000
T.V.A. neexigibilă			T.V.A. colectată	

4. Înregistrarea taxei pe valoarea adăugată, în suma totală de 83.200 lei, aferentă bunurilor și serviciilor folosite, în interesul societății sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor în gestiune peste normele legale neimputabile, precum și cea aferentă bunurilor și serviciilor acordate salariaților sub formă de avantaje în natură:

83.000	635	=	4427	83.000
Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			T.V.A. colectată	

5. Se înregistrează suma de 250.000 lei ce reprezintă T.V.A. aferentă clienților insolvabili, scoși din activ.

250.000	4427	=	416	250.000
T.V.A. colectată			Clienți incerti	

5.5.2.6. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată neexigibilă

Evidența taxei pe valoarea adăugată neexigibilă, rezultată din vânzările și cumpărările de bunuri, servicii, lucrări efectuate cu plata în rate, precum și cea inclusă în prețul de vânzare cu amănuntul la unitățile comerciale ce țin evidența la acest preț, se realizează cu ajutorul contului 4428 cont bifuncțional.

În creditul acestui cont se înregistrează taxa pe valoarea adăugată aferentă: livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii și executărilor de lucrări cu plata în rate către clienți; livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii, executărilor de lucrări pentru care nu s-au întocmit facturi către clienți;

mărfurilor din unitățile comerciale cu amănuntul; cumpărăturilor efectuate cu plata în rate, precum și cea aferentă facturilor sosite, devenită deductibilă.

În debitul contului 4428 „Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă” se înregistrează T.V.A. aferentă facturilor nesosite; aferentă cumpărărilor cu plata în rate; aferentă vânzărilor de mărfuri din unitățile comerciale cu amănuntul; precum și cea aferentă vânzărilor de bunuri, serviciilor sau prestațiilor de lucrări cu plata în rate, devenită exigibilă în cursul exercițiului financiar.

Soldul contului reprezintă taxa pe valoarea adăugată neexigibilă.

Exemple de înregistrări contabile:

1. Se înregistrează suma de 34.000 lei ce reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri, prestațiilor de servicii și executărilor de lucrări cu plata în rate.

34.000	411	=	4428	34.000
Clienți			T.V.A. neexigibilă	

2. Înregistrarea T.V.A. aferentă livrărilor de bunuri etc. pentru care nu s-au întocmit facturi, în sumă de 120.000 lei.

120.000	418	=	4428	120.000
Clienți-facturi de întocmit			T.V.A. neexigibilă	

3. Înregistrarea taxei pe valoarea adăugată, de 630.000 lei aferentă mărfurilor din unitățile comerciale cu amănuntul.

630.000	371	=	4428	630.000
Mărfuri			T.V.A. neexigibilă	

4. Se înregistrează T.V.A. aferentă cumpărăturilor efectuate cu plata în rate, precum și cea aferentă facturilor sosite devenită deductibilă, în sumă totală de 150.000 lei.

150.000	4426	=	4428	150.000
T.V.A. deductibilă			T.V.A. neexigibilă	

5. Se face înregistrarea sumei de 78.000 lei ce reprezintă T.V.A. aferentă facturilor nesosite.

78.000	4428	=	408	78.000
T.V.A. neexigibilă			Furnizori facturi nefolosite	

6. Înregistrarea T.V.A., în sumă de 500.000 lei, aferentă cumpărăturilor cu plata în rate.

500.000	4428	=	%	
T.V.A. neexigibilă			401	150.000
			Furnizori	
			404	350.000
			Furnizori de imobilizări	

7. Înregistrarea sumei de 420.000 lei ce reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de mărfuri din unitățile cu amănuntul.

420.000	4428	=	371	420.000
T.V.A. neexigibilă			Mărfuri	

8. Înregistrarea T.V.A. aferentă vânzărilor cu plata în rate, devenită exigibilă în cursul exercițiului, în sumă de 65.000 lei.

65.000	4428	=	4427	65.000
T.V.A. neexigibilă			T.V.A. colectată	

5.5.3. CONTABILITATEA IMPOZITULUI PE SALARII

Impozitul pe salarii se calculează și se reține pe statele de plată a salariilor și constituie partea cu care salariații contribuie la formarea veniturilor bugetare ale statului. Subiectul impozitelor pe salarii îl constituie persoanele fizice care realizează venituri sub formă de salariu sau alte drepturi salariale (sporuri, indemnizații, stimulente din fondul de participare la profit, recompense și premii concedii de odihnă, alte câștiguri în bani sau în natură).

Evidența impozitelor pe salarii și a altor drepturi similare datorate bugetului de stat se ține cu ajutorul contului de pasiv 444 „Impozitul pe salarii”.

În creditul contului se înregistrează: sumele datorate bugetului reprezentând impozit pe salarii reținut din drepturile bănești cuvenite salariaților, potrivit legii; sumele reținute de unitate, reprezentând impozit datorat de către colaboratorii unității pentru plățile efectuate către aceștia, precum și sumele datorate bugetului statului, reprezentând impozit suplimentar datorat de unitate pentru depășirea fondului de salarii admisibil.

În debitul contului 444 „Impozitul pe salarii” se înregistrează sumele virate la buget reprezentând impozit pe salarii și alte drepturi similare.

Soldul contului reprezintă sumele datorate bugetului.

Exemple de înregistrări contabile:

1. Se înregistrează sumele reținute din drepturile bănești (pe statele de plată) ale salariaților și datorate statului potrivit legii:

- | | |
|--|-------------|
| – impozit asupra retribuițiilor cuvenite | 200.000 lei |
| – impozit asupra ajutoarelor materiale | 100.000 lei |
| – impozit asupra sumelor cuvenite din profit | 50.000 lei. |

200.000	%	421	=	444	350.000
Personal-remunerații datorate					Impozitul pe salarii
100.000		423			
Personal-ajutoare materiale					
datorate					
50.000		424			
Participarea personalului la					
profit					

2. Înregistrarea impozitului pe salarii pentru colaboratori se face astfel:

- salariile colaboratorilor = 400.000 lei
- impozitul pe salarii = 93.000 lei.

400.000	621	=	401	400.000
Cheltuieli cu colaboratorii			Furnizori	

și

93.000	401	=	444	93.000
Furnizori			Impozitul pe salarii	

3. Înregistrarea sumei de 100.000 lei datorată bugetului statului reprezentând impozit suplimentar datorat de unitate pentru depășirea fondului de salarii admisibil.

100.000	631	=	444	93.000
Cheltuieli cu impozitul pe salarii			Impozitul pe salarii	

4. Se face înregistrarea sumelor virate la buget reprezentând impozitul pe salarii și a altor obligații similare, de 520.000 lei.

520.000	444	=	%	
Impozitul pe salarii			5121	400.000
			Conturi la bănci în lei	
			542	120.000
			Avansuri de trezorerie	

5.5.4. CONTABILITATEA SUBVENȚIILOR

Evidența decontărilor privind fondurile alocate de la bugetul de stat pentru cheltuieli de capital, subvențiile pentru diferențe de preț, precum și

alte subvenții, potrivit legii, se ține cu ajutorul contului de activ 445 „Subvenții”.

În debitul contului se înregistrează: sumele alocate de la bugetul de stat, precum și valoarea altor subvenții pentru investiții de primit; valoarea subvențiilor pentru diferențele de preț și a altor subvenții de primit, potrivit legii.

În creditul contului se înregistrează: valoarea alocațiilor de la buget, a subvențiilor pentru diferențele de preț și a altor subvenții încasate.

Soldul contului reprezintă subvențiile de primit.

Exemple:

1. Înregistrarea sumelor alocate de la bugetul de stat și a altor subvenții pentru investiții, în valoare totală de 4.500.000 lei.

4.500.000	445	=	131	4.500.000
Subvenții			Subvenții pentru investiții	

2. Se înregistrează suma de 500.000 lei, ce reprezintă subvenții pentru diferențe de preț, comunicată de către organul superior.

500.000	445	=	741	500.000
Subvenții			Venituri din subvenții de exploatare	

3. Pe baza extrasului de cont se înregistrează suma de 800.000 lei ce reprezintă subvenții încasate.

800.000	5121	=	445	800.000
Conturi la bănci în lei			Subvenții	

5.5.5. Contabilitatea altor impozite, taxe și vărsăminte asimilate

La alte impozite, taxe și vărsăminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale se cuprind: accizele, impozitul pe clădiri, impozitul pe

terenuri, vărsămintele din profitul net al regiilor autonome, impozitul pe dividende, taxe asupra mijloacelor de transport, taxe pentru folosirea terenurilor proprietate de stat și alte impozite și taxe. Acestea se defalcă în contabilitatea analitică pe categorii de impozite, taxe și vărsăminte asimilate.

Cu ajutorul contului 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”, cont de pasiv, se ține evidența elementelor de impozit și taxe menționate mai sus.

În creditul acestui cont se înregistrează: valoarea altor impozite, taxe și vărsăminte asimilate, datorate bugetului statului, impozitul pe dividende datorat precum și sumele restituite de la buget reprezentând vărsăminte efectuate în plus din impozite, taxe și alte vărsăminte asimilate.

Acest cont se debitează cu plățile efectuate bugetului statului sau bugetelor locale privind alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate.

Soldul contului reprezintă sumele datorate bugetului statului sau bugetelor locale.

Exemple de înregistrări în conturi:

1. Se face înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor privind accizele în sumă de 850.000 lei, a impozitului pe clădiri de 152.000 lei, a taxei pentru folosirea locurilor publice de desfacere 100.000 lei, a impozitului pe terenuri 50.000 lei.

850.000	%	371	=	446	1.132.000
	Mărfuri	635			Alte impozite, taxe și vărsăminte
282.000					asimilate (pe analitice)
Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate.					
(pe analitice : 152.000 + 100.000 + 30.000 = 282.000 lei)					

2. Înregistrarea impozitului pe dividende datorat în sumă de 120.000 lei.

120.000		457	=	446	120.000
	Dividende				Alte impozite, taxe și vărsăminte
asimilate					

3. Se înregistrează sumele plătite bugetului statului și bugetelor locale de 2.160.000 lei ce reprezintă alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate.

2.160.000	446	=	5121	2.160.000
Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (pe analitice)			Conturi la bănci în lei	

4. Se înregistrează suma de 480.000 lei, recuperată de la bugetul de stat, ce reprezintă accize virate în plus.

480.000	5121	=	446	480.000
Conturi la bănci în lei			Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	

5.5.6. Contabilitatea fondurilor speciale, taxe și vărsăminte asimilate

Contabilitatea acestor fonduri se ține cu ajutorul contului de pasiv 447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate”. În creditul acestui cont se înregistrează datoriile unității către alte organisme publice cum sunt: contribuția unității pentru constituirea fondului de cercetare-dezvoltare, pentru constituirea fondului special pentru agricultură, a fondului special pentru sănătate, a fondului pentru risc și accidente, precum și a altor fonduri asimilate.

Contul sus menționat, se debitează cu plățile efectuate către organismele publice privind taxele și vărsămintele asimilate datorate acestora creditându-se, în acest scop, conturile curente la bănci, și contul 542 „Avansuri de trezorerie”, după caz.

Soldul contului reprezintă sumele datorate de unitate organismelor publice.

Exemple de înregistrări în conturi:

1. Se înregistrează valoarea datoriilor și vărsămintelor de efectuat conform prevederilor legale, către alte organisme publice, suma de 420.000 lei contribuție de 2% datorată Ministerului Sănătății și suma de 370.000 lei ce reprezintă fond special pentru dezvoltarea și modernizarea drumurilor etc.

420.000	%	=	447	790.000
4311				
Contribuția unității la asigurările sociale (2%)			Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate	
370.000	635			
Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate				

2. Virarea contribuției de 2% către Ministerul Sănătății.

420.000	447	=	5121	420.000
Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate			Conturi la bănci în lei	

5.5.7. Contabilitatea altor datorii și creanțe cu bugetul statului

Reflectarea în contabilitate a unor datorii și creanțe, altele decât cele tratate anterior, se face cu ajutorul contului 448 „Alte datorii și creanțe cu bugetul statului”, cont bifuncțional. Acest cont se desfășoară în următoarele conturi de gradul al doilea:

4481 „Alte datorii față de bugetul statului”

4482 „Alte creanțe privind bugetul statului”

4483 „Datorii față de stat”

4484 „Creanțe în legătură cu statul”

4485 „Alocații din fondul de redresare financiară”

În creditul contului 448 „Alte datorii și creanțe cu bugetul statului” se înregistrează: sumele reprezentând salariile neridicate, prescrise, datorate bugetului statului, prin debitarea contului 426 „Drepturi de personal neridicate”; alte datorii față de bugetul statului, cum sunt amenzile și penalitățile, prin debitul contului 671 „Cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune”; sumele încasate de la buget reprezentând vărsăminte efectuate în plus din alte datorii și creanțe, precum și alocațiile de la buget încasate din fondul de redresare financiară.

În debitul contului 448 „Alte datorii și creanțe cu bugetul statului” se înregistrează: sumele virate la buget, altele decât impozitele și taxele, caz în

care se creditează contul 771 „Venituri excepționale din operații de gestiune”.

Soldul creditor reprezintă sumele datorate de unitate bugetului, iar soldul debitor, sumele datorate de buget.

Exemple de înregistrări în conturi:

1. Se înregistrează suma de 240.000 lei ce reprezintă salarii neridicate, si prescrise. Acestea urmează a fi virate la bugetul statului.

240.000	426	=	4481	240.000
Drepturi de personal neridicate			Alte datorii față de bugetul statului	

2. Se înregistrează amenzi și penalități datorate bugetului de stat în sumă de 803.000 lei.

803.000	6711	=	4481	803.000
Despăgubiri, amenzi și penalități			Alte datorii față de bugetul statului	

3. Se înregistrează suma de 310.000 lei ce reprezintă încasări de la buget ca urmare a vărsămintelor efectuate în plus. Acestea se referă la amenzi și penalități.

310.000	5121	=	4481	310.000
Conturi la bănci în lei			Alte datorii față de bugetul statului	

4. Se înregistrează virarea la bugetul statului de 1.113.000 lei ce reprezintă amenzi și penalități.

1.113.000	4481	=	5121	1.113.000
Alte datorii față de bugetul statului			Conturi la bănci în lei	

5. Se înregistrează suma de 520.000 lei ce reprezintă datoriile ale bugetului de stat, față de unitatea economică, altele decât impozite și taxe.

520.000	4482	=	7711	520.000
Alte creanțe privind bugetul statului			Venituri din despăgubiri și penalități	

6. Se înregistrează creanța față de bugetul de stat, pentru suma de 60.000 lei, reprezentând impozitul pe salarii vărsat în plus.

60.000	4482	=	421	60.000
Alte creanțe privind bugetul statului			Personal-remunerării datorate	

7. Se contabilizează lichidarea creanței față de buget prin compensarea sumei de 60.000 lei, de primit, cu o parte a sumei din impozitul datorat pe luna curentă.

60.000	444	=	4482	60.000
Impozit pe salarii			Alte creanțe privind bugetul statului	

8. Se încasează de la bugetul de stat creanța datorată de 520.000 lei.

520.000	5121	=	4482	520.000
Conturi la bănci în lei			Alte creanțe privind bugetul statului	

9. Se contabilizează suma de 3.500.000 lei, alocație virată de la bugetul din fondul de redresare financiară.

3.500.000	5121	=	4485	3.500.000
Conturi la bănci în lei			Alocații din fondul de redresare financiară	

5.6. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR ÎN CADRUL UNITĂȚILOR DE GRUP ȘI CU ASOCIAȚII

În regulamentul de aplicare a Legii contabilității se stipulează operațiunile care se înregistrează reciproc și în aceeași perioadă de gestiune, atât în contabilitatea unității patrimoniale debitoare, cât și în a celei creditoare, aparținând aceluiași grup, precum și decontările între asociați și unitatea patrimonială privind capitalul social, dividendele cuvenite acestora, alte decontări cu asociații și de asemenea, conturile coparticipanților referitoare la operațiunile efectuate în comun, în cazul asocierilor în participație.

5.6.1. Contabilitatea decontărilor în cadrul grupului

Evidența operațiunilor privind virările de sume între unitățile aparținând aceluiași grup se realizează cu ajutorul contului 451 „Decontări în cadrul grupului”, cont bifuncțional.

Acest cont se defalcă în conturi de gradul al doilea, și anume:

4511 „Decontări în cadrul grupului”

4518 Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului

În debitul contului se înregistrează: diferențele favorabile de curs valutar, aferente creanțelor în devize, prin creditul contului 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”; prețul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate la unități din cadrul grupului, prin creditul contului 772 „Venituri din operațiuni de capital”; sumele virate altor unități din cadrul aceluiași grup, prin creditul contului 512 „Conturi curente la bănci”, dobânzile aferente dobânzilor cedate, prin creditul contului 766 „Venituri din dobânzi” și cu dividende de încasat din participații, prin creditul contului 761 „Venituri din participații”.

În creditul contului se înregistrează: sumele încasate de la alte unități din cadrul aceluiași grup prin debitarea contului 512 „Conturi curente la bănci”; dobânzile aferente împrumuturilor încasate, prin debitarea contului

666 „Cheltuieli privind dobânzile”; diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente creanțelor în devize, prin debitarea contului 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”; dobânzile aferente împrumuturilor pe termen lung și mediu primite de la alte unități din cadrul grupului, prin debitarea contului 168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”; valoarea debitelor scoase din evidență, prin debitarea contului 671 „Cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune” și cu încasarea dividendelor din participatii prin debitarea contului 512 „Conturi curente la bănci”.

Soldul debitor al contului reprezintă datoriile celorlalte unități ale grupului față de unitate, iar soldul creditor, datoriile unității față de celelalte unități din cadrul grupului.

a) Operațiuni contabile de debitare a contului 451

1. Se înregistrează diferențele favorabile de curs valutar aferente creanțelor în devize, calculate la sfârșitul lunii, în sumă de 42.000 lei.

42.000	451	=	765	42.000
Decontări în cadrul grupului			Venituri din diferențe de curs valutar	

2. Se face înregistrarea la prețul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate unităților din cadrul grupului, în sumă de 327.000 lei.

327.000	451	=	7721	327.000
Decontări în cadrul grupului			Venituri din cedarea activelor	

3. Se face înregistrarea sumei de 410.000 lei virată în contul bancar al unităților din cadrul aceluiași grup.

410.000	451	=	5121	410.000
Decontări în cadrul grupului			Conturi la bănci în lei	

4. Se face înregistrarea sumei de 50.000 lei ce reprezintă dobândă aferentă împrumuturilor cedate.

50.000	451	=	766	50.000
Decontări în cadrul grupului			Venituri din dobânzi	

5. Se face evidențierea în conturi a sumei de 100.000 lei ce reprezintă valoarea dividendelor de încasat din participații.

100.000	451	=	761	100.000
Decontări în cadrul grupului			Venituri din participații	

b) Operațiuni contabile de creditare a contului 451

1. Se înregistrează suma de 520.000 lei încasată prin bancă de la o unitate din cadrul aceluiași grup.

520.000	5121	=	451	520.000
Conturi la bănci în lei			Decontări în cadrul grupului	

2. Se face înregistrarea cheltuielilor privind dobânzile aferente împrumuturilor încasate, în sumă de 250.000 lei.

250.000	666	=	451	250.000
Cheltuieli privind dobânzile			Decontări în cadrul grupului	

3. Se face evidențierea dobânzilor în sumă de 75.000 lei, aferente împrumuturilor pe termen lung și mediu primite de la unități din cadrul grupului.

75.000	1687	=	451	75.000
Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate			Decontări în cadrul grupului	

4. Se înregistrează diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor în devize, în sumă de 180.000 lei.

180.000	665	=	451	180.000
Cheltuieli din diferențe de curs valutar			Decontări în cadrul grupului	

5. La finele trimestrului, în urma operațiunilor de inventariere, se scot din evidență debite nerecuperabile în sumă de 30.000 lei.

30.000	6714	=	451	30.000
Pierderi din debitori diverși			Decontări în cadrul grupului	

6. Se face înregistrarea încasării, prin bancă, a dividendelor din participații, în sumă de 610.000 lei.

610.000	5121	=	451	610.000
Conturi la bănci în lei			Decontări în cadrul grupului	

5.6.2. Contabilitatea operațiunilor în numerar cu asociații

Există, în practica economică, și situații când o parte din asociați contribuie la finanțarea temporară a unității prin depunerea unor sume în conturile acesteia sau la casieria unității.

Contabilitatea acestor operațiuni se realizează cu ajutorul contului 455 „Asociați-conturi curente”. Acesta este un cont de pasiv, începe prin a se credita și poate avea numai sold creditor. Contul se desfășoară în două conturi de gradul al doilea:

4551 „Asociați-conturi curente”

4558 „Dobânzi-conturi asociați”.

În creditul contului se înregistrează: sumele depuse de asociați, prin casă și bancă; dobânzile curente cuvenite asociaților pentru disponibilitățile depuse de unitate; sumele lăsate în contul curent al asociaților, reprezentând dividendele, prin debitarea contului „Dividende de plată”.

Contul 455 „Asociați-conturi curente” se debitează cu diferențele nefavorabile de curs valutar, cu ocazia restituirii sumelor depuse în deize, precum și cu sumele virate sau restituite în numerar către asociați.

Soldul contului reprezintă sumele datorate de unitate către asociați.

Operațiuni contabile de creditare și debitare a contului 455

1. Pe bază de centralizator, se înregistrează sumele depuse de asociați prin bancă de 840.000 lei și prin casieria unității de 36.000 lei.

840.000	%	5121	=	455	876.000
Conturi la bănci în lei				Asociați-conturi curente	
36.000		5311			
Casa în lei					

2. La finele lunii, se face evidențierea dobânzilor curente asociaților pentru disponibilitățile depuse la unitate. Suma dobânzilor este de 184.000 lei.

184.000	666	=	455	184.000
Cheltuieli privind dobânzile			Asociați-conturi curente	

3. Se face înregistrarea sumei de 33.000 lei lăsată în contul curent al asociaților reprezentând dividende.

33.000	457	=	455	33.000
Dividende de plată			Asociați-conturi curente	

4. Diferențele favorabile de curs valutar, cu prilejul restituirii sumelor depuse în devize, sunt de 274.000 lei. Înregistrarea acestora se face astfel:

274.000	455	=	765	275.000
Asociați-conturi curente			Venituri din diferențe de curs valutar	

5. Se înregistrează suma de 260.000 lei virată către asociați, precum și suma de 75.000 lei restituită asociaților prin casierie.

315.000	455	=	%	
Asociați-conturi curente			5121	260.000
			Conturi la bănci în lei	
			5311	75.000
			Casa în lei	

5.6.3. Contabilitatea decontărilor cu asociații privind capitalul

Evidența aporturilor subscrise de asociați pentru constituirea și creșterea capitalului social se ține cu ajutorul contului 456 „Decontări cu asociații privind capitalul”, cont de activ.

În debitul acestui cont se înregistrează: capitalul subscris de acționari sau asociați în natură și/sau în numerar; valoarea primelor stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii sau aportului de capital; sumele achitate asociaților cu ocazia retragerii capitalului; diferențele favorabile de curs valutar aferente creanțelor și datoriilor în valută.

În creditul contului 456 „Decontări cu asociații privind capitalul” se înregistrează: aportul în natură și în immobilizări financiare al asociaților la capitalul social; sumele depuse ca aport în numerar sau în titluri de plasament la constituirea capitalului social; capitalul social retras de acționari sau asociați; diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate cu ocazia vărsării capitalului subscris.

Soldul contului (debitor) reprezintă aportul la capital subscris și nevărsat.

a) Operațiuni contabile de debitare a contului 456

1. Se face înregistrarea capitalului social subscris de acționari sau asociați (în natură și/sau numerar), în valoare de 3.600.000 lei.

3.600.000	456	=	1011	3.600.000
Decontări cu asociații privind capitalul			Capital subscris nevărsat	

2. Înregistrarea sumei de 634.000 lei ce reprezintă valoarea primelor stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii sau aportului de capital.

634.000	456	=	104	634.000
Decontări cu asociații privind capitalul			Prime de emisiune	
			Analitice: 1041 sau 1042	
			(după caz)	

3. Se înregistrează sumele achitate asociaților (în contul bancar 406.000 lei și în numerar 80.000 lei) cu ocazia retragerii capitalului aportat.

486.000	456	=	%	
Decontări cu asociații privind capitalul			5121	406.000
			Conturi la bănci în lei	
			5311	80.000
			Casa în lei	

4. Se face înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar aferente creanțelor în valută, în valoare de 120.000 lei.

634.000	456	=	765	120.000
Decontări cu asociații privind capitalul			Venituri din diferențe de curs valutar	

b) Operațiuni contabile de creditare a contului 456

1. Se face înregistrarea sumelor depuse ca aport în numerar (prin casă și prin conturi la bănci) sau ca titluri de plasament la constituirea capitalului*.

%	=	456
Gr.50 Titluri de plasament conturile: 503, 505, 506, 508		Decontări cu asociații privind capitalul
Gr.51 Conturi la bănci conturile: 5121, 5124, 5126		
Gr.53 Casa conturile: 5311, 5314		

2. Aportul în natură și în immobilizări financiare al asociaților la capitalul social al unității este extrem de variat și complex. Cuprinde mijloacele materiale și financiare ce se evidențiază în debitul conturilor din clasele 2 și 3 ale planului de conturi general. Pentru mijloacele de aport se face evaluarea, la prețul actual, și apoi se procedează la înregistrarea în contabilitate*, după cum urmează:

%	=	456
Gr.20 Immobilizări necorporale conturile: 205, 207, 208		Decontări cu asociații privind capitalul
Gr.21 Immobilizări corporale conturile: 211, 2112, 2121...2128		
Gr.23 Immobilizări în curs conturile: 230, 231		
Gr.26 Immobilizări financiare conturile: 261, 262, 263, 267		
Gr.30 Stocuri de materii prime și materiale conturile: 300, 301		
Gr.32 Obiecte de inventar conturile: 321, 323		
Gr.33 Producție în curs de		

* Datorită diversității aporturilor la capitalul social al unei unități, posibil de efectuat, nu am operat cu sume. În funcție de situația concretă se face debitarea contului corespunzător.

execuție
 conturile: 331, 332
 Gr.34 Produse
 conturile: 341, 345, 346
 Gr.35 Stocuri aflate la terți
 conturile: 351, 352, 354, 356,
 357, 358
 Gr.36 Animale
 contul: 361
 Gr.37 Mărfuri
 contul: 371
 Gr.38 Ambalaje
 contul: 381

3. Se face înregistrarea capitalului social retras, din aport, de acționari sau asociați, în sumă de 420.000 lei.

420.000	1012	=	456	420.000
Capitalul subscris vărsat			Decontări cu asociații privind capitalul	

4. Cu ocazia vărsării capitalului subscris se face înregistrarea diferențelor nefavorabile de curs valutar în valoare de lei 86.000.

86.000	665	=	456	86.000
Cheltuieli din diferențe de curs valutar			Decontări cu asociații privind capitalul	

5.6.4. Contabilitatea dividendelor de plată

Dividendele sunt părți din profitul societăților comerciale, ce urmează a fi repartizate asociaților și/sau acționarilor, membri ai societății, în raport cu contribuția fiecăruia la constituirea capitalului societății. În societățile pe acțiuni, capitalul social este reprezentat prin acțiuni emise,

nominate sau la purtător. Felul acțiunilor se determină prin contractul de societate și statut; în caz contrar, ele vor fi la purtător.

Evidența dividendelor datorate acționarilor sau asociaților potrivit aportului la capital se ține cu ajutorul contului de pasiv 457 „Dividende de plată”.

În creditul acestui cont se înregistrează dividendele datorate acționarilor sau asociaților din profitul realizat, prin debitarea conturilor 129 „Repartizarea profitului” sau 107 „Rezultatul reportat”, după caz.

Contul 457 „Dividende de plată” se debitează cu: sumele achitate acționarilor sau asociaților, prin casă și bancă; impozitul pe dividende; sumele lăsate în contul curent al asociaților, reprezentând dividende.

Soldul contului reprezintă dividendele datorate acționarilor sau asociaților.

Operațiuni contabile ce se efectuează prin intermediul contului 457

1. Se face înregistrarea părții din profitul net repartizată pentru dividende, aferentă anului curent, în sumă de 947.000 lei.

947.000	129	=	457	947.000
Repartizarea profitului			Dividende de plată	

2. Se înregistrează partea din profitul realizat în exercițiul financiar precedent ce se cuvine acționarilor sau asociaților sub formă de dividende, în sumă de 300.000 lei.

300.000	107	=	457	300.000
Rezultatul reportat			Dividende de plată	

3. Se face înregistrarea impozitului pe dividendele ce se cuvin acționarilor sau asociaților, în sumă de 126.000 lei.

126.000	457	=	446	126.000
Dividende de plată			Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	

4. Se virează la bugetul de stat impozitul pe dividende.

126.000	446	=	5121	126.000
Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			Conturi la bănci în lei	

5. Se achită dividende asociaților în sumă de 700.000 lei. Plata se face în numerar.

700.000	457	=	5311	700.000
Dividende de plată			Casa în lei	

6. Sumele lăsate în contul curent al asociaților, reprezentând dividendele, sunt de 421.000 lei.

421.000	457	=	455	421.000
Dividende de plată			Asociați-conturi curente	

5.6.5. Contabilitatea decontărilor din operații în participație

Activitatea economică presupune, în multe cazuri, și realizarea unor activități în comun, prin asociere, între doi sau mai mulți coparticipanți.

Este vorba aici, despre așa-numitul „Joint Venture” care presupune o asociere în participare între doi sau mai mulți investitori independenți, indivizi sau societăți, în scopul realizării de afaceri greu de efectuat pe cont propriu.

Trebuie de reținut:

- a) fără un contract, explicit sau implicit, nu există un „Joint Venture”;
- b) motivul principal al asocierii trebuie să fie obținerea unui profit.

Contabilitatea acestor operațiuni se realizează cu ajutorul contului bifuncțional 458 „Decontări din operații în participație”, divizat în două conturi de gradul al doilea:

4581 „Decontări din operații în participație-activ”

4582 „Decontări din operații în participație-pasiv”.

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența operațiunilor în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți.

În creditul contului se înregistrează: veniturile realizate din operațiuni în participație transferate coparticipanților, conform contractului de asociere, prin debitarea conturilor de venituri de la 701 la 787, după caz; cheltuielile primite prin transfer din operațiuni în participație, prin debitarea conturilor de cheltuieli de la 600 la 687, după caz; sumele primite de la coparticipanți sau cele primite ca rezultat al operațiunilor în participație virate în conturile de la bănci sau depuse la casieria societății.

În debitul contului 458 „Decontări din operații în participație” se înregistrează: veniturile primite prin transfer din operațiuni în participație, prin creditarea conturilor de venituri de la 701 la 787, după caz; amortizarea transferată pentru imobilizări utilizate în operațiuni de participație conform contractelor, creditându-se contul 281 „Amortizări privind imobilizările corporale”, cu analiticile corespunzătoare, de la 2810 la 2818, după caz; cheltuielile transferate din operațiuni în participație, prin creditul conturilor 600 la 687, după caz; sumele achitate coparticipanților sau virate ca rezultat al operațiunilor în participație.

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate coparticipanților ca rezultat favorabil (profit) din operațiuni în participație; precum și sumele datorate de coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operațiuni în participație.

Soldul debitor al contului reprezintă sumele ce urmează a fi încasate din operațiuni în participație ca rezultat favorabil (profit) din operațiuni pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operațiuni în participație.

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate de coparticipanți pentru eventualele pierderi înregistrate din operațiuni în participație ca rezultat favorabil (profit) sau sumele datorate de coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operațiuni în participație.

Operațiuni contabile de creditare și debitare a contului 458

1. Să presupunem că în cursul lunii s-au obținut venituri realizate din operații în participație ce urmează a fi transferate coparticipanților, conform contractului de asociere, după cum urmează:

– venituri din vânzarea produselor finite	410.000 lei
– venituri din studii și cercetări	100.000 lei
– venituri din producție de imobilizări necorporale	50.000 lei
– venituri din diferențe de curs valutar	40.000 lei

– venituri din cedarea activelor

700.000 lei.

Pe baza decontului de venituri și cheltuieli se face înregistrarea următoare:

410.000	%	=	458	1.300.000
Venituri din vânzarea produselor finite	701			Decontări în operații în participație
100.000	705			
Venituri din studii și cercetări				
50.000	721			
Venituri din producția de imobilizări necorporale				
40.000	765			
Venituri din diferențe de curs valutar				
700.000	7721			
Venituri din cedarea activelor				

2. Se face, pe baza extrasului de cont de la bancă, înregistrarea sumelor primite de la coparticipanți, de 630.000 lei.

630.000	5121	=	458	630.000
Conturi la bănci în lei				Decontări din operații în participație

3. Se face, pe baza registrului de casă, înregistrarea sumei de 184.000 lei depusă de un coparticipant al unității.

184.000	5311	=	458	630.000
Casa în lei				Decontări din operații în participație

4. În baza notei de debitare primită de la coparticipanți se face înregistrarea cheltuielilor efectuate în participație, conform contractului, după cum urmează:

– cheltuieli cu materiile prime	1.500.000 lei
– cheltuieli privind combustibilii	20.000 lei
– cheltuieli cu remunerațiile personalului	600.000 lei
– cheltuieli privind dobânzile	50.000 lei
– cheltuieli privind activele cedate	200.000 lei
Total	2.370.000 lei

	%	=	458	2.370.000
1.500.000	600			
Cheltuieli cu materiile prime				Decontări în operații în
20.000	6012			participație
Cheltuieli privind combustibilii				
600.000	641			
Cheltuieli cu remunerațiile				
personalului				
50.000	666			
Cheltuieli privind dobânzile				
200.000	6721			
Cheltuieli privind activele cedate				

5. Se înregistrează amortizarea transferată pentru imobilizări corporale, în sumă de 300.000 lei, utilizate în operații de participație conform contractelor.

300.000	458	=	281	300.000
Decontări în operații în				Amortizări privind imobilizările
participație				corporale

Notă: Celelalte operațiuni de debitare a contului 458 sunt similare celor de creditare a acestui cont, efectuându-se invers.

5.7. CONTABILITATEA DEBITORILOR ȘI CREDITORILOR DIVERȘI

Unitățile economice și de altă natură, în decursul timpului, datorită unor factori, legali sau nelegali, prevăzuți ori neprevăzuți în relațiile cu diferitele persoane fizice și juridice, își formează o multitudine de creanțe și datorii, delimitate în contabilitate prin structurile debitori diverși și, respectiv, creditori diverși. Fiecare dintre aceste două structuri are în general un conținut complex și variat.

5.7.1. Contabilitatea decontărilor cu debitorii diverși

Creanțele datorate de persoane fizice sau juridice relativ la pagubele materiale create de către acestea și a altor creanțe izvorâte din existența unor titluri executorii se evidențiază cu ajutorul contului de activ 461 „Debitori diverși”.

În debitul contului 461 „Debitori diverși” se înregistrează sumele ce urmează a fi încasate, după cum urmează: valoarea debitelor reactivate, prin creditarea contului 754 „Venituri din creanțe reactivate”; valoarea titlurilor mobiliare cedate, prin creditarea conturilor 764 și 502 la 508, după caz; prețul de vânzare al elementelor de activ cedate, creditându-se conturile 446, 772 și 4427; suma împrumuturilor obținute la valoarea de rambursare a obligațiunilor emise; diferențele favorabile de curs valutar înregistrate la încheierea exercițiului financiar, aferente debitelor în devize; reluarea diferențelor nefavorabile de curs valutar aferente debitelor în devize la încheierea exercițiului financiar, valoarea bunurilor și a producției în curs de execuție constatate lipsă sau deteriorate, imputate terților; sumele datorate de terți pentru concesiuni, locații de gestiune, licențe, brevete și alte drepturi similare; dividende de încasat aferente titlurilor de plasament.

Contul 461 „Debitori diverși” se creditează cu: valoarea sconturilor acordate debitorilor, prin debitarea contului 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”; valoarea debitelor încasate; reluarea diferențelor favorabile de curs nefavorabile aferente debitelor în devize la încheierea exercițiului financiar; valoarea debitelor scăzute din evidență datorită insolvenței; diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente debitelor în devize.

Soldul contului reprezintă sumele datorate unității de către debitori.

a) Operații contabile de debitare a contului 461 „Debitori diverși”

1. Se face înregistrarea debitelor reactivate, în sumă de 85.000 lei, considerate, într-o perioadă anterioară, ca fiind insolvabile și înregistrate pe cheltuieli.

85.000	461	=	754	85.000
Debitori diverși			Venituri din creanțe reactivate	

2. Se înregistrează diferența favorabilă dintre valoarea contabilă și prețul de cesiune a titlurilor de plasament transmise unei alte unități, în sumă de 260.000 lei.

260.000	461	=	764	260.000
Debitori diverși			Venituri din titluri de plasament	

3. Se face înregistrarea titlurilor de plasament cedate (acțiuni în valoare de 400.000 lei).

500.000	461	=	%	
Debitori diverși			503	100.000
			506	400.000
			Acțiuni	
			Obligațiuni	

4. Se înregistrează veniturile obținute prin vânzarea unor elemente de activ (cedate contra plată) în urmă de 814.000 lei TVA de 18%. Taxa de înregistrare de 1% se suportă de cumpărător.

968.660	461	=	%	
Debitori diverși			446	8140
			Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (814.000 x 1%)	
			7721	814.000
			Venituri din cedarea activelor	
			4427	146.520
			T.V.A. colectată (814.000 x 18%)	

5. Se face înregistrarea împrumuturilor, în sumă de 1.200.000 lei, la valoarea de rambursare a obligațiunilor emise.

1.200.000	461	=	161	1.200.000
Debitori diverși			Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	

6. La închiderea exercițiului financiar se calculează și se înregistrează diferențele favorabile de curs valutar aferente debitelor în devize. În cazul nostru, totalul debitelor înregistrate, la cursul de 2.100 lei/dolar, este de 1.050.000 lei, echivalentul a 500 dolari. La închiderea exercițiului cursul de schimb este de 3.000 lei dolarul. Din calcul rezultă o diferență de (1.500.000 - 1.050.000) = 450.000 lei.

450.000	461	=	477	450.000
Debitori diverși			Diferențe de conversie - pasiv	

7. Se face înregistrarea reluării valorii diferențelor nefavorabile de curs valutar aferente debitelor în devize ce au fost înregistrate la închiderea exercițiului, să presupunem în sumă de 230.000 lei.

230.000	461	=	476	230.000
Debitori diverși			Diferențe de conversie - activ	

8. La inventariere s-au constatat bunuri și producție în curs de execuție lipsă și deteriorate în valoarea de 27.000 lei, ce urmează a fi imputate terților. T.V.A. este de 18%.

31.860	461	=	%	
Debitori diverși			758	27.000
			Alte venituri din exploatare	
			4427	4.860
			T.V.A. colectată	

9. Se înregistrează suma de 840.000 lei ce reprezintă sume datorate de terți pentru concesiuni, locații de gestiune, licențe, brevete și alte drepturi asimilate.

840.000	461	=	706	840.000
Debitori diverși			Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	

10. Se face evidențierea dividendelor de încasat, în sumă de 86.000 lei, aferente titlurilor de plasament.

86.000	461	=	%	
Debitori diverși			761	86.000
			Venituri din participații sau (după caz)	
			762	
			Venituri din alte imobilizări financiare	

b) Operații contabile de creditare a contului 461 „Debitori diverși”

1. Sconturile acordate debitorilor sunt de 300.000 lei, valoare cu care se diminuează creanțele și se măresc cheltuielile.

300.000	667	=	461	300.000
Cheltuieli privind sconturile acordate			Debitori diverși	

2. Suma de 6.000 lei încasată în numerar și 20.000 lei încasări prin virament, de la debitori.

6.000	%	5311	=	461	26.000
Casa în lei				Debitori diverși	
20.000		5121			
Conturi la bănci în lei					

3. Se înregistrează reluarea diferențelor favorabile de curs valutar aferente debitorilor de 450.000 lei, diferență înregistrată la închiderea exercițiului financiar precedent.

450.000	477	=	461	450.000
Diferențe de conversie - pasiv			Debitori diverși	

4. La închiderea exercițiului financiar, se face înregistrarea diferențelor nefavorabile de curs valutar aferente debitorilor în devize de 230.000 lei.

230.000	476	=	461	230.000
Diferențe de conversie - activ			Debitori diverși	

5. Se înregistrează valoarea debitelor insolvabile, scoase din evidență, de 30.000 lei.

30.000	6714	=	461	30.000
Cheltuieli privind sconturile acordate			Debitori diverși	

6. Se înregistrează diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente debitelor în devize, de 91.300 lei.

91.300	665	=	461	91.300
Cheltuieli din diferențe de curs valutar			Debitori diverși	

5.7.2. Contabilitatea decontărilor cu creditori diverși

Sumele datorate de unitatea patrimonială unor persoane fizice sau juridice, altele decât personalul propriu, clienți și furnizori, se înregistrează în contul de creditori diverși.

Evidența sumelor datorate terților pe bază de titluri executorii sau a unor obligații ale unității față de terți, persoane fizice și juridice, provenind din alte operațiuni se ține cu ajutorul contului 462 „Creditori diverși”. Este un cont de pasiv. Se creditează cu: diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creditelor în devize la închiderea exercițiului financiar; datoriile privind achiziționarea titlurilor de plasament prin debitarea conturilor din grupa 50 „Titluri de plasament”; reluarea diferențelor favorabile de curs valutar aferente creditelor în devize la închiderea exercițiului financiar; sumele încasate și necuvenite.

În debitul contului 462 „Creditori diverși” se înregistrează: sumele achitate creditorilor; plata datoriilor pentru achiziționarea titlurilor de plasament; sconturile obținute de la creditori; reluarea diferențelor nefavorabile de curs valutar aferente creditelor în devize la închiderea exercițiului financiar.

Soldul contului reprezintă sumele datorate creditorilor. Evidența analitică se organizează minuțios și se ține pentru fiecare creditor, persoană fizică și juridică.

a) Operațiuni contabile de creditare a contului 462 „Creditori diverși”

1. La sfârșitul anului valoarea diferențelor nefavorabile de curs valutar aferente creditelor în devize este de 8.600.000 lei.

8.600.000	476	=	462	8.600.000
Diferențe de conversie - activ				Creditori diverși

2. Se înregistrează datoriile privind cumpărarea titlurilor de plasament, după cum urmează:

- Acțiuni proprii, răscumpărate de 3.800.000 lei
- Acțiuni, în valoare de 500.000 lei
- Obligațiuni cumpărate de 2.000.000 lei
- Alte titluri de plasament cumpărate de 4.000.000 lei.

	%	=	462	10.300.000
3.800.000	502			Creditori diverși
Acțiuni proprii				
500.000	503			
Acțiuni				
2.000.000	506			
Obligațiuni				
4.000.000	508			
Alte titluri de plasament și creanțe asimilate				

3. Se face înregistrarea reluării diferențelor favorabile de curs valutar, la închiderea exercițiului, aferente creditelor în devize în sumă de 900.000 lei.

900.000	477	=	462	900.000
Diferențe de conversie - pasiv				Creditori diverși

4. Agentul economic „X”, din greșeală, virează în contul nostru de la bancă suma de 250.000 lei și, în același timp, un număr de persoane fizice depun prin casieria unității suma de 4.230.000 lei, tot din greșeală.

250.000	%	=	462	4.480.000
	5121			Creditori diverși
Conturi la bănci în lei				(pe analitice)
4.230.000	5311			
Casa în lei				

b) Operațiuni contabile de debitare a contului 462 „Creditori diverși”

1. Se achită creditorilor, prin virament, suma de 6.200.000 lei și prin casă suma de 100.000 lei.

6.300.000	462	=	%	6.200.000
Creditori diverși			5121	Conturi la bănci în lei
			5311	100.000
				Casa în lei

2. Se înregistrează plata datoriilor privind achiziționarea unor titluri de plasament. Prin casă se plătesc acțiuni în valoare de 500.000 lei. Prin virament, se achită acțiunile proprii, răscumpărate, în sumă de 3.000.000 lei și obligațiunile în sumă de 2.000.000 lei.

500.000	462	=	5311	500.000
Creditori diverși				Casa în lei

și

5.800.000	462	=	5121	5.800.000
Creditori diverși				Conturi la bănci în lei

3. Se înregistrează sconturile obținute de la creditori, în sumă de 450.000 lei, ca urmare a plăților efectuate în avans către acești creditori.

450.000	462	=	767	450.000
Creditori diverși			Venituri din sconturile obținute	

4. Se înregistrează diferența favorabilă de curs valutar, în sumă de 760.000 lei, aferente creditelor obținute.

700.000	462	=	765	700.000
Creditori diverși			Venituri din diferențe de curs valutar	

5. Se face înregistrarea reluării diferențelor nefavorabile de curs valutar aferente creditelor în devize, în sumă de 8.600.000 lei, la închiderea exercițiului.

8.600.000	462	=	476	8.600.000
Creditori diverși			Diferențe de conversie - activ	

6. Se înregistrează diferențele favorabile de curs valutar în sumă de 900.000 lei, aferente creditelor în devize, la închiderea exercițiului financiar.

900.000	462	=	477	900.000
Creditori diverși			Diferențe de conversie - pasiv	

BIBLIOGRAFIE

1. Bănăţeanu, Gh., Contabilitatea ca ştiinţă, Revista de contabilitate, nr. 12/1981.
2. Bănăţeanu, Gh., Calculatorul electronic mijloc pentru modernizarea evidenţei, în Revista de contabilitate, nr. 7/1972.
3. Bănăţeanu, Gh., Folosirea calculatoarelor electronice în contabilitate, Teză de doctorat, 1979.
4. Bănăţeanu, Gh., Unele contribuţii la precizarea dimensiunilor informaţionale ale contabilităţii, în „Probleme de management contabil-financiar”, vol. I, Iaşi, 1978.
5. Darie, V., ş.a., Manualul expertului contabil şi a contabilului autorizat, Ed. Agora, Bacău, 1995.
6. Epuran, M., ş.a., Contabilitatea financiară în noul sistem contabil, vol. I şi II, Editura de Vest, Timişoara, 1994, 1995.
7. Feleagă, N., Ionaşcu, I., Contabilitate financiară, Editura Economică, Bucureşti, vol. I, II, III, 1994, 1995.
8. Călin, O., ş.a., Bazele contabilităţii, E.D.P., Bucureşti, 1995.
9. Ristea, M., ş.a., Contabilitatea şi fiscalitatea întreprinderii, Editor „Tribuna Economică”, Bucureşti, 1995.
10. Ristea, M., Noul sistem contabil din România, Ed. Cartimax, Bucureşti, 1994.
11. Rusu, D., Bănăţeanu, Gh., Reflecţii asupra metodei de cunoaştere în ştiinţa contabilităţii, Revista de contabilitate, nr. 10, 11, 12, 1989.
12. Rusu, D., Bazele contabilităţii, E.D.P., Bucureşti, 1980.
13. Planul de conturi general, în Monitorul Oficial al României, nr. 3 bis/22, dec. 1993.
14. Legea contabilităţii nr. 82/1991.
15. Colecţia revistei „Tribuna Economică”, 1995, 1996.
16. Revista „Finanţe, Credit, Contabilitate”, colecţia 1995, 1996, 1997

**Editarea acestei cărți a fost realizată
cu sprijinul acordat de Banc Post Iași**

Lector: Petru Radu
Tehnoredactare: Bogdan Cioară

Bun de tipar: februarie 1998
Tiparul executat la SEDCOM LIBRIS
Str. Moara de Foc nr.4, IAȘI
Tel/Fax: 032/163989

50800



Gheorghe Bănățeanu s-a născut la 28 octombrie 1935 în inima Țării Oașului, în satul Iegheriște, județul Satu Mare. A luat licența în Contabilitate în cadrul Academiei de Studii Economice București, în anul 1966, obținând titlul de doctor în științe economice în anul 1979, la Universitatea "Al. I. Cuza" din Iași sub îndrumarea prof. dr. docent Dumitru Rusu.

Și-a consacrat întreaga activitate carierei didactice și cercetării, fiind cadru didactic universitar în cadrul Facultății de Științe Economice Iași, cercetător științific la Centrul Teritorial de Cercetări Economice din Universitatea "Al. I. Cuza" și

apoi cercetător științific principal la Institutul de Cercetări Economice "Gh. Zane" din cadrul Filialei Iași a Academiei Române.

A realizat peste 100 de lucrări de cercetare științifică, publicând cinci cărți de specialitate, peste 30 de articole în diverse publicații științifice și participând la peste 50 de manifestări științifice, având ca domeniu de preocupare contabilitatea.

S-a stins din viață 25 octombrie 2008, lăsând în urma sa ca testament științific, manuscrisul lucrării "Sisteme de contabilitate", o valoroasă contribuție la înțelegerea și aplicarea sistemului de contabilitate, adoptat în România.





Gheorghe Bănățeanu s-a născut la 28 octombrie 1935 în inima Țării Oașului, în satul Iegheriște, județul Satu Mare. A luat licența în Contabilitate în cadrul Academiei de Studii Economice București, în anul 1966, obținând titlul de doctor în științe economice în anul 1979, la Universitatea "Al. I. Cuza" din Iași sub îndrumarea prof. dr. docent Dumitru Rusu.

Și-a consacrat întreaga activitate carierei didactice și cercetării, fiind cadru didactic universitar în cadrul Facultății de Științe Economice Iași, cercetător științific la Centrul Teritorial de Cercetări Economice din Universitatea "Al. I. Cuza" și

apoi cercetător științific principal la Institutul de Cercetări Economice "Gh. Zane" din cadrul Filialei Iași a Academiei Române.

A realizat peste 100 de lucrări de cercetare științifică, publicând cinci cărți de specialitate, peste 30 de articole în diverse publicații științifice și participând la peste 50 de manifestări științifice, având ca domeniu de preocupare contabilitatea.

S-a stins din viață 25 octombrie 2008, lăsând în urma sa ca testament științific, manuscrisul lucrării "Sisteme de contabilitate", o valoroasă contribuție la înțelegerea și aplicarea sistemului de contabilitate, adoptat în România.

